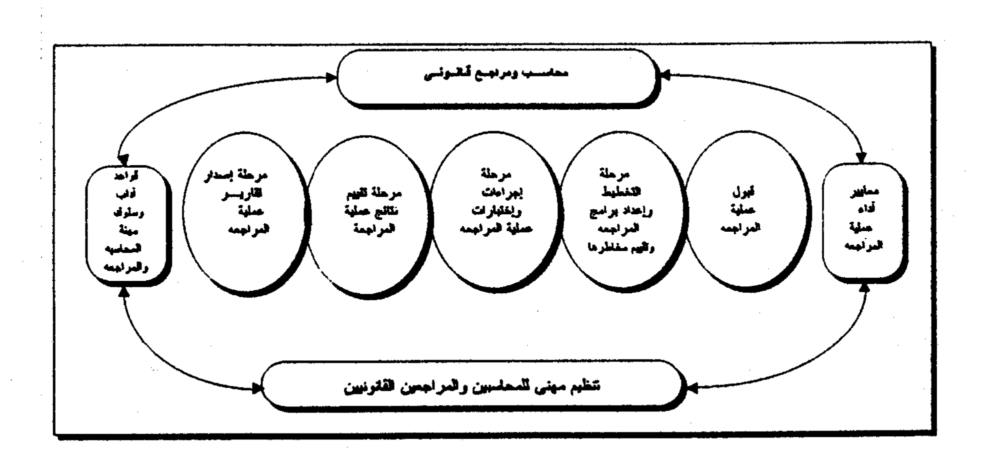
المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعه

بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين



تأليف

د . أمين السيد أحمد لطفى

دكتور الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ م المحاسبة بجامعة القاهرة

محاسب ومراجع قانونى

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

دار النهضة العربية

القاهرة

١٩٩٦

إهداء

إلى زوجتى ..

وساره ..

وأحمد ...

جامعة القاهرة – ١٩٩٥

د. أمين السيد أحمد لطفى

المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة

بواسطة المحاسبين و المراجعين القانونيين

رقم الإيداع : ٩٦/٣٠٤٦

رقم الإيداع الدولى : I.S.B.N

977-04-1634-7

مقدمة

يهتم هذا الكتاب بصفة أساسية بدراسة كافة مراحل أداء عملية المراجعة عن طريق المراجعين الخارجيين أو ما يطلق عليهم بالمحاسبين القانونيين .

و قد سبق و أن قام المؤلف بتخصيص عدة كتب تناولت كافة تلك المراحل ، إلا إنها قد ركزت على تناول كل مرحلة على حدة و بشكل مستقل ، و من هنا تبدو أهمية هذا الكتاب فى تناوله لكافة مراحل أداء عملية المراجعة القانونية بشكل يتميز بالشمول و التكامل و الترابط المتداخل والمتشابك[1] .

حيث تناول المؤلف المرحلة الأولى – مرحلة قبول عملية المراجعة – فى كتابه ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة القانونية ، بينما تناول المرحلة الثانية – تخطيط عملية المراجعة فى كتابه بنفس العنوان، و كذلك فقد تم تناول المرحلة الثالثة –إجراءات عملية المراجعة و تقييم نتائجها فى كتابه بعنوان إختبارات عملية المراجعة، و أخيراً فقد تم تناول مرحلة تقارير المراجعة فى كتابه بعنوان إعداد تقارير مراجعة القوائم المالية أو تقارير الفحص لأغراض خاصة .

و قد روعى أن يكون أسلوب هذا الكتاب متميزاً و فريداً من ناحية الوضوح والدقة و العمق و البعد عن الشكلية و التعقيد .

---

(١) ينظر لمزيد من التفصيل:–

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، إجراءات و إختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٣ .

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط و مسئوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٤ .

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٤.

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٥.

و يتميزهذا الكتاب بتزويد القارئ أياً كان دارساً أو مزاولاً بأساس عميق بالمراجعة من الناحية النظرية والتطبيقية ، كذلك فقد تم تغطية و شرح جميع إيضاحات ونشرات معايير المراجعة سواء الصادرة عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين (معايير المراجعة الدولية) .

و قد راعى المؤلف تناول مراحل أداء المحاسبين و المراجعين لكافة مراحل عملية مراجعة القوائم المالية بشكل يتميز بالتكامل و الترابط التسلسلى المنهجى المنظم ، وتحقيقاً لذلك فقد تم تنظيم الكتاب عن طرق تقسيمه إلى عشرة أبواب على النحو التالى :

الفصل الأول : نطاق و عناصر و خدمات المراجعة و مقابلة توقعات العملاء .

الفصل الثانى :مرحلة قبول عملية المراجعة .

الفصل الثالث : تخطيط عملية المراجعة .

الفصل الرابع : دراسة و تقويم هيكل الرقابة الداخلية .

الفصل الخامس: إجراءات مراجعة الأرصدة و العمليات النقدية .

الفصل السادس: إجراءات مراجعة الإيرادات و المبيعات و حساب المدينين .

الفصل السابع : إجراءات مراجعة تكاليف المبيعات و حساباته (حساب المخزون ، والمشتريات و تكلفة السلع المبيعة و الدائنين و المدفوعات النقدية).

الفصل الثامن : إجراءات مراجعة الأصول الثابتة .

الفصل التاسع : تقييم نتائج المراجعة و الأحداث التالية لتاريخ الميزانية و إقرارات الإدارة .

الفصل العاشر : إصدار تقارير المراجعة .

و لاشك أن هذا الكتاب يعتبر مرجعاً علمياً هاماً فى مجال المراجعة لعديد من الطوائف المستفيدة لعل أبرزها :-

(١) طلاب العلم سواء أكانوا أساتذة أم دارسين .

(٢) العاملين فى مجال المحاسبة و المراجعة فى شركات قطاع الأعمال العام أو الخاص .

(٣) المزاولين لمهنة المحاسبة و المراجعة سواء أكانوا محاسبين و مراجعين قانونيين أو تحت التدريب أو عاملين فى الجهاز المركزى للمحاسبات أو الإدارة الضريبية.

و فى النهاية يأمل المؤلف أن يكـون هـذا الجهـد إضافـة متميـزة للمكتبـة العربيـة ، ومشاركة فعلية فى توفير أساس علمى دقيق و تفسير تطبيقـى واضـح فـى مجـال المحاسـبة والمراجعة القانونية .

والله أطلب التوفيق ،،،

المـــؤلـــف

د/ أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة - ١٩٩٦

الفصـــل الاول
نطاق وعناصر وخدمات المراجعه
ومقابلة توقعات العملاء

مقدمــــــة

إن مراجعة القوائم الماليه لأحد منشات الأعمـال مـا هـى إلا إختبـار لتلـك القوائـم بمعرفة مراجع أو مدقق مستقل لكى يبدى رأيـاً عمـا إذا كـانت تلـك القوائـم ككـل قـد أعدت على نحو سليم فى نطاق السياسات المحاسبيه المتعـارف عليهـا والقوانـين المطبقـه ، من أجل أن تعطى صورة صادقه وعادله عن المركز المالى ونتيجة أعمال تلك المنشاه .

ويعرف إرشاد المراجعه الدولى رقم (١) هدف ونطاق مراجعة القوائم الماليـه لمنشـأة ما بمعرفة مراجع خارجى ، حيث تشمل تلك القوائم :-

- قائمة المركز المالى (الميزانيه) .
- قائمة الدخل (الحسابات الختامية) .
- وكذلك قائمة مصادر الأموال وإستخداماتها .
- واية قوائم أو بيانات توضيحيه يمكن إعتبارها متممه لتلك القوائم لماليه .

يهتم هذا الفصل بشكل رئيسى بدراسة طبيعة عمليـة المراجعـه مـن حيـث أهدافهـا ومسئولية إعداد القوائم ونطاق عملية المراجعه ، كما يتم دراسة خدمات عملية المراجعه وعلاقة المراجعه الأساسيه بالخدمات الأخرى ودراسة توقعات العميـل وفجـوة التوقعـات والوسائل التى يستطيع بها المراجعون مقابلة تلك الفجوة ، وأيضاً يتم تحديد مسـئوليات فريق عملية المراجعه (الشريك المسئول ، المدير ، المراجـع المسـئول ، موظفـوا المراجعـه والمتخصصـين الأخرين) بالإضافـه الى دراسـة عنـاصر أداء عمليـة المراجعـه (التعـاقد ، التخطيط وإختبارات المراجعه بالإضافه الى تقديـم التقـارير) ، فضـلاً عـن دراسـة أدلـة وقرائن المراجعه .

ولتحقيق تلك الأهداف يتم تقسيم هذا الفصل الى النقاط التاليه :-

١/١ أهداف المراجعه ونطاق مسئولية إعداد القوائم الماليه .

٢/١ خدمات المراجعه للعملاء وكيفية مقابلة توقعاتهم .

٣/١ فريق عملية المراجعه ومسئولياته .

٤/١ عناصر إعداد عملية المراجعه .

٥/١ أدلة الإثبات فى المراجعه .

١/١ أهداف المراجعه ونطاقها ومسئولية إعداد القوائم الماليه

١/١/١ أهداف المراجعه

ان الهدف من مراجعة القوائم الماليه المعده طبقا للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عن مدى عدالة تلك القوائم فى التعبير بوضوح عن المركز المالى للمنشأه ونتائج أعمالها ، على ذلك يجب ألا يتصور مستخدمى تلك القوائم أن مهمة المراجع هي ضمان مستقبل المشروع وتقييم أداء المكلفين بإدارته .

بعباره أخرى تعرف أهداف المراجعه بأنها تمكين المراجع من إبداء الرأى على القوائم الماليه (تأكيد إيجابى) فيما إذا كانت البيانات الماليه معروضه بصوره عادلـه وفقا للأسس المحاسبيه المحدده ، وفى سبيل تكوين رأيه - ينفذ المراجع إجراءات معينه وضعت بغرض الحصول على ضمان مناسب عن مدى إمكان الإعتماد على أحد التأكيدات التى يقدمها أحد الأطراف لإستخدامها بمعرفة طرف أخر .

وتعود الفائده من ذلك على مستخدمى تلك القوائم الذين يحصلون على تأكيد معقول بأن هذه القوائم ككل لاتحتوى على خطأ هام مؤثر ، كما قد يستفيد أصحاب المنشأه أيضاً من الخدمات الإضافيه التى قد تطلب من المراجع نتيجه لفهم طبيعة نشاط العميل والنظم المحاسبيه والنواحى الأخرى نتيجة القيام بعملية المراجعه .

ان هدف الأنشطة الأساسيه للمراجعه هى الحصول على أدلة إثبات لتأييد البيانات المقدمه من الإداره والتى إرتكزت عليها القوائم الماليه ، ودراسة كيفية عرض تلك البيانات فى القوائم الماليه .

٢/١/١ مسئولية إعداد القوائم الماليه ونطاق عملية المراجعه

تقع على عاتق الإداره مسئولية الإحتفاظ بسجلات محاسبيه منتظمه وتوفير نظام محكم للرقابه الداخليه يضمن المحافظة على أصول المنشأه ويمكنها من إعداد القوائم الماليه، ولا تقع مسئولية إعداد تلك القوائم على المراجع الخارجى .

يحدد المراجع عادة نطاق مراجعته للقوائم الماليه بما يتمشى مع المتطلبات القانونيه والقواعد المهنيه .

ويجب أن يتم تنظيم عملية المراجعه بحيث تغطى كل أوجه النشاط الخاصه بالمنشأه التى يتم مراجعة قوائمها الماليه ، ولكى يتمكن المراجع من إبداء رأيه على القوائم الماليه، يجب عليه التأكد من كفاية البيانات الموجوده فى السجلات المحاسبيه ، أو أية مصادر أخرى للمعلومات الماليه ، ودرجة الإعتماد عليها ، وكذلك التأكد من سلامة نقلها وعرضها فى تلك القوائم الماليه .

ويقيم المراجع درجة الإعتماد وكفاية المعلومات الموجوده فى السجلات المحاسبيه وكذلك مصادر البيانات الأخرى عن طريق :-

أ- دراسة وتقييم إختبارنظم المحاسبه والرقابه الداخليه المطبقه بهدف تحديد وطبيعة ومدى توقيت إجراءات المراجعه .

ب- القيام بالإختبارات والإستفسارات الأخرى وإجراءات التحقق للعمليات الماليه وأرصدة الحسابات التى يعتبرها ضروريه فى ظروف معينه .

هذا ويحدد المراجع ما إذا كانت المعلومات المشار إليها قد عرضت بشكل سليم عن طريق :-

أ- مطابقة القوائم الماليه مع السجلات المحاسبيه ومصادر المعلومات الأخرى لمعرفة ما إذا كانت تلخص على الوجه الصحيح العمليات الماليه والأحداث المسجله بها .

ب- دراسة الأسس المحاسبيه المستخدمه بواسطة الإداره فى إعداد القوائم الماليه ، ويجب على المراجع تقييم سلامة اختيار تلك الأسس ، ومدى الثبات فى تطبيقها ، وكذلك طرق تبويب المعلومات ، وكفاية الإفصاح عنها .

وتجدر الإشاره الى أن عمل المراجع كثيراً ما يعتمد على الحكم الشخصى - ومثال ذلك - تحديد نطاق الإختبارات التى يقوم باجرائها ، نظراً لأن كثير من الأدله المتاحه للمراجع أمرا بعيد المنال .

وبهدف تكوين رأى المراجع عن القوائم الماليه فإنه يقوم بإجراءات معينه ومخططه للتأكد من سلامة القوائم الماليه من كافة نواحيها الهامه ، ونظراً للإعتماد على الإحتياجات والمحددات وحدود الدقه الكامنه فى عملية المراجعه وفى نظم الرقابه الداخليه ، فإن الأمر لا يخلو من مخاطر لا يمكن تحاشيها تتمثل فى بعض الأخطاء الهامه

التى تظل بدون إكتشاف ، ومع هذا ، فإن وجد أى مؤشر عن وقوع غش أو خطأ ينتج عنه بيانات خاطئه هامة ، فعلى المراجع أن يوسع نطاق عمله لتأكيد شكوكه او نفيها .

ويجب على المراجع أن يذكر فى تقريره أية قيود تكون قد صادفته وأثرت على نطاق مراجعته للقوائم الماليه أو حدت من مقدرته على إبداء رأيه عن تلك القوائم ، وعليه حينئذ التحفظ فى تقريره أو الإمتناع عن إبداء رأيه حسبما تكون الحالة .

٢/١ خدمات المراجعه للعملاء وكيفية مقابلة توقعاتهم

١/٢/١ خدمات المراجعه وعلاقتها بالخدمات الأخرى .

بوجة عام تتمثل خدمات المراجعه للعملاء بجانب مراجعة القوائم الماليه :-

- خدمات التصديق على البيانات بخلاف القوائم الماليه التقليديه .
- المساعده المحاسبيه فى إعداد القوائم الماليه والبيانات الماليه الأخرى .
- تقارير بالإندماج أو شراء الشركات أو التسجيل فى سوق الأوراق الماليه (البورصه)
- إستشارات الضرائب .
- خدمات إعادة التنظيم والتصفيه .
- خدمات الإستشارات الإداريه .

بوجة عام يتضمن هذا الجزء دراسة العلاقه ما بين الحد الأدنى من أعمال المراجعه الأساسيه وإسلوب خدمة العميل ، توقعات العملاء بخلاف المراجعه الدوريه العاديه ، الوسائل التى يتم فى ضوئها مقابلة تلك التوقعات .

ويجب على المراجع - على أقل تقدير - إفادة العميل بأى نقاط ضعف هامه لوحظت على نظام الرقابه الداخليه ، وإذا لم يتم الإعتماد على الرقابه الداخليه فإن مدى تغطية الرقابه الداخليه يكون عادة محدداً عن تلك الظروف يمكن تقديم توصيات بناءة مثل :-

- تقديم تقارير - ويفضل ان تكون كتابه أو أكثر تفصيلاً عن إكتشافات المراجعه والأخطاء التى وقعت والأسباب المحتمله مع إقتراحات للإجراءات الوقائيه التى يمكن تنفيذها .

- إرسال خطاب للإداره أكثر شمولاً تتضمن أداء المراجع وتوصياته الخاصه بنظام الرقابه الماليه والهيكل المالى ، تأسيساً على المعلومات المكتسبه خلال عملية المراجعه.
- إختبار – ربما على أساس دورى – منطقه أو أكثر حيث يمكن للمراجع أن يزيد من درجة العمل عن العمل المطلوب عندما لا يكون هناك إعتماد على نظام الرقابه الداخليه.
- توسيع أعمال المراجع فى المجالات المتعدده الخاصه بنشاط العميل والتى يقتضى عمل المراجعه الروتينى التعرض لها ، حيث قد يقرر فحص جوانب بيئة الرقابه على الحاسب الالكترونى الى التعرف على المكونات الأساسيه للحاسب وتوفير البرامج وتصميم النظم وجوانب الأمن وإمكانيات الحاسب ذاته ، وقد يقرب عمل المراجع المتعلق بالمبيعات الى تنظيم عملية نقل وإجراءات تلك المبيعات ، وكذلك عمل المراجع المرتبط بالمشتريات قد يقربه من إجراءات الشراء .

ومن جهة أخرى فإن إسلوب الإعتماد على نظم الرقابه الداخليه قد يوفر فرص أكبر للمراجع لتقديم توصيات بناءه أخرى .

٢/٢/١ توقعات العميل وفجوة التوقعات

على الرغم أن المراجعين لديهم أسباباً تجاريه سليمه للسعى من أجل توفير خدمات إضافيه للعملاء ، وبصفه خاصه تلك الخدمات التى تخضع لإجراء منفصل ، الا أن السبب الأكثر أهميه لذلك هو توقعات العملاء ، فإن العملاء عادة ما يتوقعون من المراجعين أن يبحثوا عن وسائل لتحسين النظم المحاسبيه والرقابه الداخليه والعمليات أو أية مجالات أخرى ذات علاقه بعمله .

ولا شك أن المراجعين يعتبرون فى وضع نموذجى لتقديم مثل تلك الخدمات لوجود وعى لديهم ومهاره وخبره واسعه ببيئة الأعمال و عديد من العملاء فى جميع أنواع وأحجام الصناعه ، كما أن عملية المراجعه توفر للمراجعين البيانات والإمكانات التى تمكنهم من تقديم تلك الخدمات .

وينبغى على المراجعين إدراك فجوة التوقعات ، حيث فى حين ان نطاق المراجعه الأساسيه المطلوبه محدده الا أن الخدمات ذات الصله بالمراجعه أقل وضوحاً ، وعلى

سبيل المثال قد يتوقع العميل من المراجعين دراسة محفظة وثائق التامين وأن كان ذلك فى نظر المراجعين ليس ضرورياً لتكوين رأى عن القوائم الماليه ، وكذلك يتوقع العملاء فحص الرقابه الوقائيه ، الا أن المراجعين لايحتاجون الا لملاحظه مخزون نهاية العام لتاكيد وجود المخزون .

وكثيراً ما يتوقع العملاء من المراجعين أن يقوموا بدراسة تفصيليه للحاسب الالكترونى ، فى حين أن المراجعة والتى قد تتضمن مدخلاً تحقيقياً أو الإعتماد على رقابة الإدارات التى تستخدم الحاسب الإلكترونى كوسيله أفضل من تقديم وإختبارات رقابة الحاسب ذاته ، وينبغى أن يسعى المراجعون الى تحديد توقعات العميل بالنسبه للحاسب الالكترونى ، ودراسة مدى الإحتياج الى توضيح موقف المراجعين ، وتكييف أسلوبهم لتقليل فجوة التوقعات الى الحد الأدنى .

وغنى عن البيان فإن وسيلة تقليل الفجوه هى الإتصالات الجيده بالعملاء ، ولذلك فمن الأهميه بمكان وجود تفهم متبادل للمدى الذى يرغب فيها العميل قيام المراجع بتعزيز عملية المراجعه الأساسيه ، ويقوم الشريك المسئول بتحديد مدى مناقشة ذلك مع العميل والإتفاق عليه رسمياً ، وطالما يحتفظ الشريك بإتصالات وطيده مع العميل (على سبيل المثال من خلال لجنة المراجعه ومجلس الإداره . .) فسوف يتم ذلك بسهولة نسبياً ، ومن المهم عادة أن تكون المراجعه الأساسيه منفصله إنفصالاً واضحاً عن الخدمات الإضافيه حيث أن العميل قد يقارن دورياً تكاليف المراجعه بالتكاليف التى تدفعها الشركات المماثله أو بالعروض المحتمله من مكاتب المراجعه الأخرى ، الأمر الذى قد لا يعطى مقارنه صحيحه ، اما إذا اتفقت رغبة العميل على مستوى الخدمه فلن يحدث سوء تفاهم .

٣/٢/١ الوسائل التى يستطيع المراجعون بها مقابلة توقعات العملاء

من المهم لسمعة وجودة خدمات المراجعين أن يكون فريق المراجعه الخاص بهم مدركا لظروف العمل التى تؤثر على العميل وأن يكون لديهم الحساسيه بالإحتياطات المغيره للعملاء والعمل على تقديم المساعده العمليه لهم ، وما لم يكن فريق المراجعه

بأكمله على دراية تامه بأسلوب خدمة العميل فمن غير المتوقع أن يلبي إحتياجات العميل بنجاح .

ومن أجل أن يكون هناك أسلوب يعنى بخدمة العميل ، فمن الأهميه بمكان أن يستطيع المراجع التعرف على إحتياجات العميل ومن ثم التعرف على فرص تقديم خدمات إضافيه اليه ، وأيضاً النظر الى المشكله من وجهة نظر العميل .

يمكن القول بأن الأمور السلوكيه التي تشير الى أسلوب إيجابي في مساعدة ومقارنة العميل هي :-

-الحفاظ على سلوك تعاوني دوري في جميع الأوقات .

- أحداث أقل قدر ممكن من الإزعاج للعميل .

-تلافي المفاجئات المباغته للعميل ، حيث ينبغي إفادة العميل بقدر الإمكان وفقاً للظروف بسير أعمال المراجعه والأمور التي تجد، وينبغي توقع الأمور الصعبه (مثال الصعوبات في تطبيق المبادئ المحاسبيه والإفصاح عن الإلتزامات الطارئه) والاراتها مع العميل مبكراً .

- عدم ترك العميل يواجه صعوبات ما دون عرض مساعده من المراجع (مثال عندما يجد العميل صعوبة في إعداد القوائم الماليه) عندئذ يستطيع العميل أن يختار ما إذا كان يقبل العرض .

- إصدار خطابات الإداره في المناسب .

وعادة ما يترك أداء المراجع إنطباعاً طيباً لدى عملاءه عندما يحقق ما يلي على نحو منتظم :-

--حسن التوقيت الخاص بتنظيم ترتيبات المراجعه .

- مراعاة مواعيد الحضور أثناء العمل الميداني . .

-العنايه بالرد على إتصالات العميل سواء هاتفياً أو من خلال المراسلات .

- تجنب الألفة الزائده مع موظفي العميل وفي نفس الوقت القيام بتنمية سلوك الإحترام المتبادل .

- إنجاز الأعمال قبل آخر موعد لإنجازها بوقت كاف .

- الإتصال المبكر المتكرر بالعميل فيما يتعلق بالتطورات الهامه (مثل متطلبات محاسبيه أو ضرائبيه جديده قد تكون ذات علاقه بالعميل).

وينبغي أيضاً مراعاة إستمرارية فريق المراجعه من سنة لأخرى ، حيث يجب مراعاة الإستمرارية داخل فريق المراجعه بقدر الإمكان وفق الظروف ، ولا شك أنها مسأله تحتاج الى توازن - حيث من جهة ينبغي وجود وسائل مناسبه يتم بموجبها التفسير للعملاء عندما يكون ذلك التغيرضرورياً ، كما أن إستمرارية المراجعين في عملية المراجعه بعد ترقيتهم يؤدى الى تكلفة متزايده ، كما أن بعض المراجعين يستقيلون للبحث عن فرص أخرى ، وأن تعاقب المراجعين على عملية المراجعه إنما يقدم إسلوباً جديداً لتلك العمليه ، ومن جهة أخرى ينبغي أن يوضح المراجع لموظفين أهمية التعرف بالعميل وإعماله من خلال دراسة البيانات المتاحه في الملفات ، مع مراعاة حساسية العملاء فيما يتعلق بإهدار وقت موظفيهم بأسئله لا داعي لها .

ويجب التأكد بألا تكون علاقة المراجع بالعملاء مجرد مقابلة سنويه بل يجب أن تكون علاقة متصله طوال العام ، وينبغي على الشريك والمدير محاولة زيادة إدارة العميل زيادات متكرره بالقدر المعقول ، وكحد أدنى ينبغي بذل كافة الجهود لإجراء فحص عملية المراجعه في مقر العميل .

٣/١ فريق عملية المراجعه ومسئولياته

تستند كل عملية مراجعه الى شريك - الشريك المسئول وهو الذى يتحمل المسئوليه النهائيه لأداء المراجعه وفقاً لمعايير مكتب المحاسبه والتنظيمات والمتطلبات المهنيه.

ومن أجل تقديم مراجعة فعاله وفي ترتيب مناسب للعميل يتم تشكيل فريق يتضمن شريكاً أو أكثر وأفراد مهنيين على مستوى مناسب من التدريب والخبره والمهاره المتخصصه .

ويضم الفريق بعضاً أو كلاً مما يأتي :-

- الشريك المسئول
- مدير (أو أكثر)
- المراجع المسئول
- موظفوا المراجعه

- متخصصوا المكتب

وفيما يلي بيان أهم إختصاصات تلك المستويات السابقة :-

١- الشريك المسئول Principal

يتحمل الشريك المسئول المسئوليه النهائيه للتأكد من أن عملية المراجعه التى أجريت تؤيد رأى المكتب الخاص بالمراجعه على نحو كاف وتتفق مع معايير المكتب والمتطلبات المهنيه والتنظيميه الأخرى .

وينبغي أن يبقى الشريك المسئول طوال العام على درايه بالتطورات الهامه التى تؤثر على أعمال العميل والصناعه التى يعمل من خلالها ، كما ان الإتصال الدورى مع مسئولى العميل ينمى الإتصالات الأمر الذى يحسن من نوعية المراجعه وأيضا من الخدمات المقدمه للعميل .

ينبغي عادة على الشريك المسئول أن يحضر جميع الإجتماعات الهامه التى ينتظر أن تناقش فيها الأمور المتعلقه بالمراجعه أو بالقوائم الماليه ، وينبغي على الشريك المسئول أيضاً أن يسعى لحضور الإجتماعات التى يعتمد فيها مجلس الإداره القوائم الماليه أو الإجتماعات التى يناقش فيها المجلس تلك القوائم .

ويتم التفويض فى كثير من من أعمال المراجعه وأيضاً فى جزء هام من الإشراف عليها ، إلا أن هناك جوانب معينه تتطلب إهتمام الشريك المسئول شخصيا ، إما لأنها هامه للمراجعه ككل أو أنها تتطلب خبره لمعالجتها .

وينبغي أن يقتنع الشريك المسئول بما يأتى :

-الوصول الى إتفاق مع العميل على نطاق الخدمات التى ستقدم ونوع التقرير الذى سيتم إصداره .

- تقديم خدمه للعميل بالمدى والنوعيه المتوقعه من المكتب .

- أنه تم تخطيط عملية المراجعه على نحو صحيح .

- أن فريق المراجعه يتضمن المهارات والخبرات الأساسيه بما فى ذلك المتخصصين إذا لزم الأمر .

- أن الأهداف المطلوب تحقيقها بواسطة المتخصصين قد بلغت إليهم ، وأن أعمالهم قد فحصت للتحقق من انها تحقق هذه الأهداف .
- الإشراف على عملية المراجعه على نحو صحيح وفحص أوراق العمل .
- التشاور مع الأخرين (مثال المتخصصين عند مواجهة المشاكل التى تبرر ذلك) .
- قبل توقيع تقرير المراجعه :
  - أن هناك أدلة كافيه ومناسبه لتأييد رأى المراجعه .
  - أن إجراءات الفحص المقرره قد تمت .
  - أن الأمور التى نشأت عند الفحص قد تم تسويتها وأنه قد تم حل كافة المسائل الهامه الناشئة من عملية المراجعه .
  - أن تقرير المراجعة يتفق مع متطلبات الممارسة المهنيه والمتطلبات التنظيميه القانونيه .

يقوم الشريك المسئول بتحديد مدى فحص الشريك لأوراق العمل - لأهداف المراجعه الأخرى أخذاً فى الإعتبار تقديره لأقدمية وخبرة من قام بالفحص على مستوى المدير وأيضاً فى ضوء مسئولية الشريك المسئول .

وينبغى تسجيل الأمور التى يسفر عنها الشريك لأوراق العمل - أو الإشاره إليها فى جميع الأجزاء الخاصة بالفحص من مذكرة الإتمام وينبغى على المراجع المسئول تصفية جميع هذه الأمور مع إيضاح كيفية حل كل نقطه فى النموذج ، وبعد ذلك ينبغى على الشريك المسئول تأكيد إستكمال معالجة جميع الأمور على نحو مرض وذلك بالتوقيع بالأحرف الأولى وكتابة التاريخ فى الأماكن المخصصه لذلك فى قائمة مراجعة الإعتماد، وذلك لإعتماد إتمام المراحل الرئيسيه للمراجعه على نحو مرض وبصفه خاصه للموافقه على إصدار تقرير المراجعه كما أعد .

٢- المديرين **Managers**

يقصد بالمدير الرئيس والمديرين والمديرين المساعدين ، وتتمثل وظيفتة فى مساعدة الشريك المسئول فى إنجاز عمليات المراجعه التى تتطلب درجة عاليه من الخبره والحكم

الشخصى ، ويشترك المدير بصفه خاصه فى التخطيط وفى إقرار برنامج المراجعه والإشراف والفحص وينبغى عليه عامة أن يقوم بالآتي :-

- التأكد من التخطيط السليم لعملية المراجعه وإختيار الموظفين المناسبين لها وموافقة العميل على توقيت عملية المراجعه .
- الإشراف على إعداد برنامج المراجعه وإقراره .
- يراقب الأداء طبقاً للخطه الوارده في مذكرة التخطيط ويدرس ما إذا كانت الخطه أو برنامج المراجعه تحتاج الى تعديل مع تقدم عملية المراجعه ، وينبغي على المدير أن يكون على إتصال منتظم بكل من المراجع المسئول والعميل ليعرف أولاً بأول مدى التقدم فى عملية المراجعه ولتقديم أية إرشادات لازمه لفريق المراجعه .
- التأكد من عدم تأدية أعمال غير ضروريه ، ومراقبة تكاليف المراجعه والتأكد من أن الأسلوب فعال بالنسبه للتكلفه طوال عملية المراجعه .
- حل المشاكل أو الأسئله التى تمت الى عمله ومناقشتها مع الشريك المسئول والمتخصصين أو معهم معاً إذا رأى أن ذلك ضرورى .
- فحص أوراق العمل والقوائم الماليه وتقرير المراجعه على نحو مناسب ، وتتضمن عادة أوراق العمل الذى يفحصها المدير بصفه خاصة تلك الأوراق التى أعدها المراجع المسئول .
- أن ينتبه الى جوانب معينه من الخدمه والتى قد تعود بالفائده على العميل ويقوم بإبلاغ الشريك المسئول عنها .
- إعداد جدول الأعمال الخاص بإجتماع المراجعه النهائيه وبين الشريك المسئول والعميل فى نهاية عملية المراجعه .

ينبغى تسجيل الأمور التى يسفر عنها فحص المدير لأوراق العمل (بما فى ذلك الأمور التى يرغب المدير فى عرضها - بصفه خاصه - الشريك) أو الإشاره إليها فى مذكرة الإتمام ، وينبغى على المدير بعد ذلك التحقق من أنه قد تم معالجة جميع الأمور على نحو مرض ، ويؤكد ذلك بالتوقيع بالأحرف الأولى (وكتابة التاريخ) فى الأماكن المخصصه لذلك فى قائمة مراجعه الإعتماد (فى الصفحه الأولى من النموذج) لإعتماد

إتمام المراحل الرئيسيه للمراجعه على نحو مرض ، وبصفه خاصه ليفيد موافقته على إصدار تقرير المراجعه كما أعد .

٣- المراجع المسئول

يكون مسئولاً عن إدارة عملية المراجعه في الموقع وعادة ما يعمل مع فريق المراجعه في مكان مقر العميل ، ويشترك في أعمال المراجعه التفصيليه الى المدى المناسب.

وعادة ما تتضمن المسئوليات المحدده للمراجع المسئول ما يأتي :

- المساعده في تطوير خطة المراجعه الشامله .
- إعداد الموازنات التقديريه ويقوم مع المدير برقابة تكاليف المراجعه .
- توزيع المهام على فريق المراجعه وإدارة الأداء اليومي للخطه .
- الإشراف عل عمل المساعدين ، والتأكد من أنهم يفهمون أهداف العمل الذى يقومون به وتأثيره وأنهم يوثقون أعمالهم على نحو مناسب .
- فحص أوراق العمل التى أعدها أفراد المراجعه ومتابعة المسائل المثاره التى لم يتم حلها والأمور المعلقه والتأكد من أن أعمال المراجعه قد تم فحصها بمعرفة شخص أخر غير الذى أعدها .
- التأكد من أن أوراق العمل التى أعدها أعضاء فريق المراجعه تؤيد أهداف المراجعه على نحو سليم .
- تحديد مشاكل المحاسبه والمراجعه ومناقشتها مع المدير .
- التأكد من أن ملاحظات الفحص (المتعلقه بعمل قام به أو أشرف عليه المراجع المسئول) وكافة البنود المعلقه الأخرى قد تم تسويتها على نحو مرض .
- إبداء رضاء عام على كفاية أ,راق العمل لتأييد التقرير الذى سيتم إصداره .
- فحص القوائم الماليه وكتابة مسودة تقرير المراجعه .
- إعداد مسوده خطاب الإداره .
- أن يتنبه الى جوانب معينه من الخدمه والتى تعود بالفائده على العميل ويقوم بإبلاغ المدير عنها .

ينبغى على المراجع المسئول أيضاً :

-إبلاغ المدير باحتياجاته من المراجعين بما فى ذلك المتخصصين .

- التصرف فوراً فى جميع المراسلات الخاصه بتكوين العميل .

-إعداد مذكرة مناقشة العميل أو جدول أعمال (حسبما يكون مناسباً) لإستخدامه فى الإجتماع النهائى للمراجعه .

-أن يوجه عناية - بعد الفحص - لإجراءات إتمام وإصدار القوائم الماليه .

ينبغى تسجيل الأمور التى تظهر والتى يرغب المراجع المسئول إبلاغها الى الشريك المسئول والمدير فى مذكرة الإتمام .

٤- أعضاء فريق المراجعه

يقوم أعضاء فريق المراجعه بالمساعده فى إجراء عملية المراجعه ويقدمون التقارير الى المراجع المسئول .

يكون كافة أعضاء فريق المراجعه مسئولين عن :

- أداء الإجراءات المسنده اليهم .
- كفاية وملائمة أوراق العمل .
- إبلاغ المراجع المسئول عن مشاكل المحاسبه والمراجعه التى قابلتهم .
- أن ينتبهوا الى جوانب معينه من الخدمه التى قد تعود بالفائده على العميل ويقومون بإبلاغ المراجع المسئول عنها .

من الأهميه بمكان لأعضاء فريق المراجعه أن يعرفوا أثناء تأدية المراجعه أنهم قد يكونوا هم الممثلون الوحيدون للمكتب الذين يطلعون على المستندات الأصليه ودفاتر القيد الأولى ، ولذلك قد يكونوا هم الأعضاء الوحيدون فى فريق المراجعه الذين هم فى وضع يستطيعون من خلاله إكتشاف نقاط ضعف معينه فى الرقابه الداخليه أو أمور معينه أخرى قد يكون لها تأثيراً هام على عملية المراجعه .

٥- متخصصوا مكتب المحاسبه

من أجل أن يفى المكتب بمسئولياته المهنية تجاه عملائه فإن لديه موظفين من ذوى المهارات الخاصة لمعاونة الأعضاء الأخرين فى فريق المراجعة بما فى ذلك متخصصون فى

الضرائب و مراجعة الحاسب الآلى و العينة الإحصائية و المتخصصون فى مراجعة الصناعات المتخصصة .

و قد يكون المتخصص عضوا أو مستشارا لفريق المراجعة ، و يعتبر المتخصصون أعضاءفى الفريق إذا كانوا يشتركون فى إعداد أسلوب المراجعة ، أو فى أداء إجراءات مراجعة معينة أو فحص العمل الذى تم ، أما إذا إنطوت مسألة تتطلب مهارات خاصة أثناء عملية المراجعة فإنه يمكن إستشارة المتخصصين غير أنه فى هذه الحالة لن تكون لديهم أى من المسئوليات المحددة كما لو كانوا أعضاء فى فريق المراجعة ، ما لم يوافقوا على تحمل هذه المسئوليات فى وقت إجراء التشاور .

و عادة ما يختلف دور المتخصصين وفقا لمدى تعقيد الموضوع الذى يتطلب الإهتمام ومعلومات أعضاء فريق المراجعة الأخرين و خبرتهم فى التعامل مع الموضوع المتخصص قيد البحث ، و من ثم فمن الأهمية بمكان تحديد مسئولية المتخصص بوضوح و إقرارها فى وقت مبكر من عملية المراجعة .

ينبغى تسجيل تفاصيل الإستخدام المقترح للمتخصصين فى مذكرة التخطيط وبالرغم من أن المتخصصين قد يتولون بعض المسئوليات المعينة ، فإن هذا لن يغير من مسئوليات أعضاء فريق المراجعة الآخرين .

٤/١ عناصر أداء عملية المراجعه

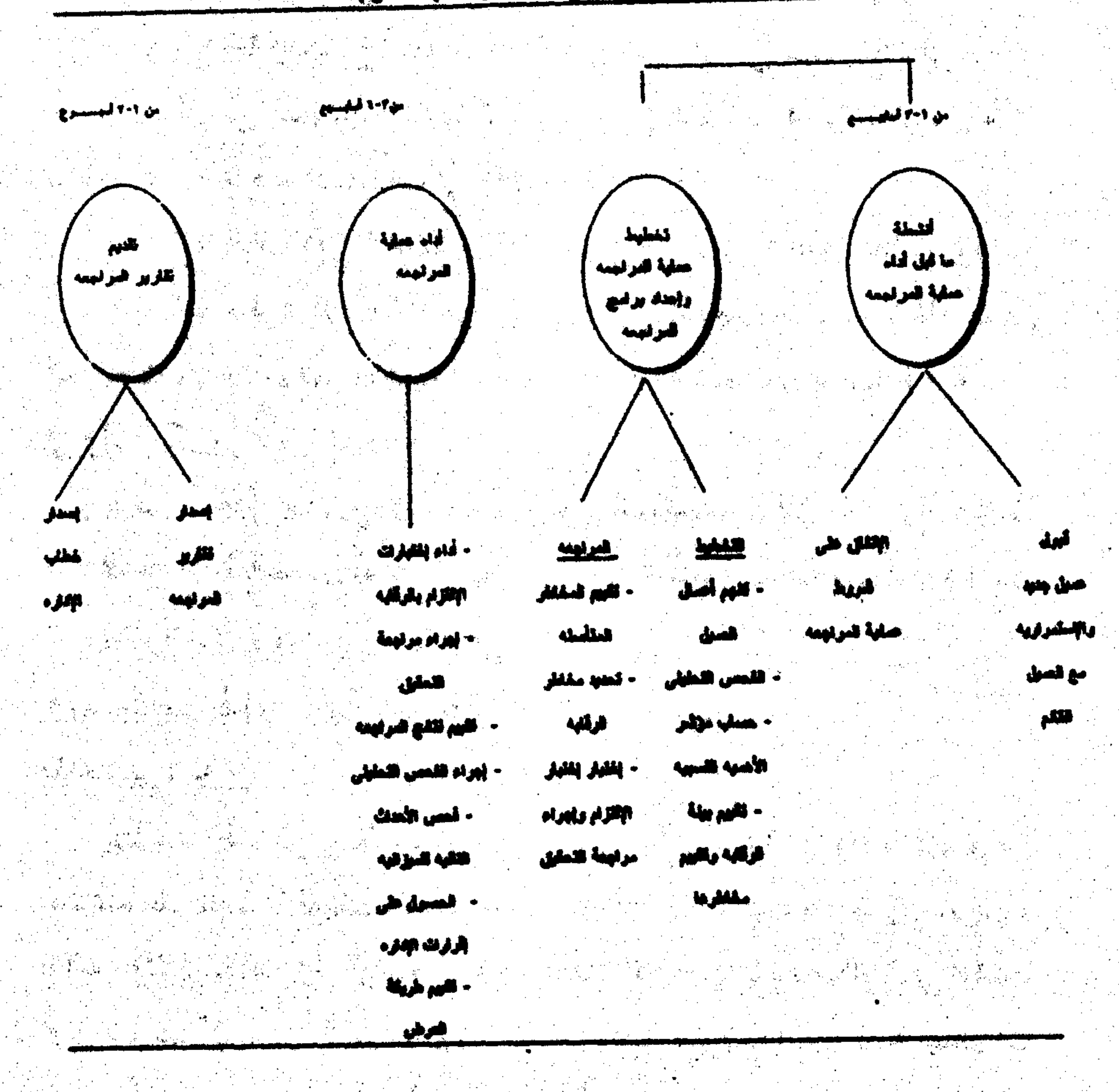
مقدمـــــــه :-

يهتم هذا الجزء بتوفير نظره سريعه وعامه على عناصر عملية المراجعه وذلك بغرض المساعده على تفهم علاقة تلك العناصر ببعضها البعض كما سيتم مناقشتها فى الأجزاء التاليه ، وتلك العناصر تعتبر إرشادات عامه ، حيث أن بعضها يكون مطلوباً فى أوقات محدوده ، كما أن بعض الخطوات يجوز تنفيذها وفقاً للترتيب الذى تمليه مقتضيات العمل المهنى وتبعاً للظروف المحيطه ، حيث يجوز القيام بإجراء إختبارات للرقابه الداخليه وفى نفس الوقت يتم القيام بإجراءات مراجعة التحقق الأساسيه .

ويوضح الشكل البيانى عناصر وخطوات عملية المراجعه موضحاً التتابع الزمنى لها ويتم عرض تلك الخطوات بإيجاز على النحو التالى :-

شكل رقم (١/١)

التتابع الزمني لأداء خطوات مهنة المراجعة



<u>١/٤/١ أنشطة ما قبل تخطيط عملية المراجعه</u>

فى ظل الظروف المثلى يتعين أن يتصل العميل بالمراجع قبل نهايه السنة الماليه المطلوب مراجعتها ، حتى يكون لدى المراجع الوقت الكافى لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل المهمه أم لا ، فضلاً عن تخطيط عملية المراجعه بشكل مناسب .

وقد إعترف المعيار الأول من معايير العمل الميدانى بأن التعيين المبكر للمراجع إنما يكون مفيداً ، حيث يمكن المراجع من إتمام جزء كبير من مراجعته قبل تاريخ الميزانيه - وهو ما يطلق عليه بالإختبارات القبليه ، الأمر الذى يسمح بإتمام عملية المراجعه بطريقه أكثر كفاءه .

وتشمل أنشطة ما قبل عملية المراجعه ما يلى :-

- قبول عميل جديد والإستمرار مع العميل الحالى .
- الإتفاق على شروط عملية المراجعه .

<u>٢/٤/١ التخطيط وإعداد برنامج عملية المراجعه</u>

<u>أ- التخطيط</u>

يجب أن يبدأ المراجع فى التخطيط لعملية المراجعه بمجرد الإتفاق عليها مع العميل، ويتطلب هذا التخطيط أن يقوم المراجع بتحديد إستراتيجية المراجعه الشامله والمناسبه، ولإتمام ذلك فإن المراجع يعتمد على تحديد :-

١- تفهم أعمال العميل والبيئه التى يعمل فيها .

٢- الفحص التحليلى - حيث يجب أن يقوم المراجع بتحليل تخطيطى للقوائم الماليه للعميل والبيانات المتعلقه بها ، حيث يساعد ذلك على تحديد الحسابات والبيانات التى تستدعى إهتمام خاص ، وتخطيط كيف يتم تنظيم وتكوين فريق المراجعه وجدول مواعيد العمل والموازنة التقديريه ، بالإضافه الى دراسة الخدمات الأخرى المفيده للعميل .

٣- حساب مؤشر الأهمية النسبيه .

٤- تحديد أهداف المراجعه الجوهريه .

- تقييم بيئة الرقابه (وتشمل الهيكل التنظيمي ومدى فصل الإختصاصات ، وكفاءة وإسلوب موظفى العميل) حيث يعطي ذلك مؤشراً علي إمكانية الإعتماد على الرقابه الداخليه .

٥- تقييم إختيار الرقابه الأساسيه عن طريق توثيق بعض نقاط الرقابه الداخليه وتوثيق المعلومات الى دفتر الأستاذ العام بالنسبه لقنوات البيانات الهامه لدراسة ما إذا يمكن تكوين الرأى من حيث المبدأ ، ويوجه عام الإهتمام أساساً الى ذلك النوع من الرقابه الداخليه للتأكيد على إكتمال تسجيل جميع عمليات المنشأه .

<u>٦- إختيار التأكيدات لتقييم عناصر الرقابه الداخليه</u>

حيث إذا أشار تقييم الرقابه أو الرقابه الأساسيه الى إمكانية تقييم مخاطر الرقابه الداخليه بأنه منخفض أو متوسط - فإن إسلوب المراجعه الفعال لبعض التأكيدات الهامه فى القوائم الماليه قد يكون التخطيط للإعتماد علي نقاط رقابه معينة لجزء م من عملية المراجعه .

<u>٧- توثيق القرارات التخطيطيه</u>

حيث يتم توثيق التقديرات والقرارات المستخدمه اثناء التخطيط فى مذكرة التخطيط التى توجز المعلومات الهامه والأساسيه المستخدمه خلال المراجعه .

حيث يدون معلومات عن الموضوعات المحاسبيه الهامه ، وتخطيط إستخدام أساليب المراجعه وفريق المراجعه بما فى ذلك المتخصصين والتوقيت المخطط للعمل والوقت المقرر لإتمام ذلك .

<u>ب- إعداد برامج المراجعه</u>

ويتضمن ذلك ما يلى :-

<u>١- تقييم المخاطر المتاصله :-</u>

ويتضمن تقييم المخاطر المتاصله للخطأ المتعلق بالتأكيدات ، ويتم تسجيل ذلك فى اوراق العمل التى تسبق إختيار إجراءات مراجعة التحقق الأساسيه .

٢- تحديد وتوثيق وتقييم فاعلية الرقابه الداخليه :-

من أجل تقييم مدى مخاطر الرقابه الداخليه ، حيث إذا ما تم تقييم نظم الرقابه بأنها ضعيفه وللدرجة أنها لا تعمل بفاعليه ، حتى إذا تم تنفيذه على نحو صحيح ، فإنه في تلك الحاله يتم تقييم مخاطر الرقابه الداخليه بأنها مرتفعه والعكس صحيح .

٣- إختبار إجراءات المراجعه ولإختبار الرقابه الداخليه :-

يتم تصميم إختبارات الإلتزام للحصول على دليل يوضح ما إذا كانت الرقابه الداخليه تعمل كما تم تصميمها وبناء على ذلك يتم تأيد تقييم مخاطر الرقابه الداخليه، وتلك الإختبارات هي مزيج بين إعادة أداء إجراءات الرقابه الداخليه وفحص الأدله المستنديه والإستفسارات وملاحظة الإجراءات ، ويتم تسجيل تلك الإجراءات في برنامج المراجعه أو أى أوراق عمل اخرى مرتبطه بالرقابه الداخليه .

٤- إختيار إجراءات مراجعة التحقيق الأساسيه :-

يتم إختيار تلك الإجراءات ومداها للحصول على أدله لتخفيض مخاطر الإكتشاف الى مستوى منخفض مناسب تأسيساً على تقييم مستوى المخاطر المتأصله ومخاطر الرقابة الداخليه ، ويتم توثيق إجراءات التحقيق (الفحص التحليلي - التحقيق بالعينه) في برنامج المراجعه .

٣/٤/١ أداء عملية المراجعه

وتعرف تلك المرحله بالعمل الميداني للمراجعه وتشمل ما يلى :-

١- أداء إختبارات الإلتزام لنظام الرقابه الداخليه

حيث يتم أداء الإختبارات المخططه للرقابه الداخليه لتأكيد تقييم المراجع لمخاطر الرقابه الداخليه ، فإذا أوضحت تلك الإختبارات أن نظم الرقابه لا تعمل بفاعليه ، فإنه يجب إعادة النظر في التقييم المبدئي لمخاطر الرقابه الداخليه .

وقد تشير تلك الإختبارات الى ان تقييم المخاطر المتصله تحتاج لإعادة نظر ، وعندما يتم تغيير تقييم المراجع المبدئي للمخاطر المتأصله أو مخاطر الرقابه فإن ذلك يغير أيضاً مخاطر الإكتشاف المقبوله بناء على ذلك يتم تغيير مدى إجراءات التحقيق وطبيعتها ومداها .

٢- أداء إختبارات مراجعه التحقيق الأساسيه

حيث يتم إجراء تلك الإختبارات عن طريق الفحص التحليلى (أو ما تعرف بالتحليل التحقيقى) والتحقيق بالعينه ، وأثناء المراجعه يتم تجميع ما يجد من إكتشافات المراجعه المتعلقه بالمبالغ أو التبويب فى ملخص فروق المراجعه ، حيث قد يكون هناك فروق فى المراجعه عندما لا يوافق المراجع على مبلغ البند أو تبويبه أو طريقة عرضه والإفصاح عنه أو على المجاميع فى القوائم الماليه ، وفى تلك الحاله يجب حث الإداره على تعديل القوائم الماليه عن طريق تسوية الفروق الناتجه عن المراجعه.

٣- تقييم نتائج المراجعه

حيث يتم تقييم كفاءة أدلة المراجعه وملاءمتها فيما يتعلق بكل تأكيد هام فى القوائم الماليه، وإذا ما تبين وجود كثير من الأخطاء مازالت باقيه فى السجلات المحاسبيه أو فى القوائم الماليه فينبغى تعديل القوائم المتأصله ومخاطر الرقابه الداخليه الى درجة مرتفع ، ويتم دراسة إجراءات التحقيق على اساس أن الأخطاء تحدث وينبغى تقدير قيمتها.

وعن طريق إستخدام ملخص فروق المراجعه يتم القيام بتقييم نتائج المراجعه ، كما تتم مقارنه الخطأ المحتمل فى كل مبلغ بالقوائم الماليه والإجمالى الكلى للخطأ المحتمل فى القوائم الماليه بمقاييس الأهميه النسبيه الملائمه .

أما إذا تم إعتبار الأخطاء المحتمله غير هامه ومؤثره يتم إبداء الرأى بدون تحفظ وبخلاف ذلك يجب أن تعدل القوائم الماليه أو يتم التوسع فى عمليه المراجعه لتخفيض إحتمال الخطأ المكتشف أو ينبغى تعديل الرأى .

٤- القيام بإجراء الفحص التحليلى

حيث يتم تقييم العلاقات فى القوائم الماليه عن طريق الفحص التحليلى كأسلوب فحص نهائى ، حيث يتم دراسة النسبه الماليه والقواعد الأخرى المناسبه الشائعه الإستخدام فى صناعه معينه ، ويسعى المراجع الى تقييم ما إذا كان الإنطباع المرجح الذى يحصل عليه المستخدم تأسيساً على القوائم الماليه تتفق مع المعلومات المكتسبه للمراجع عن المنشأه ، وهذا قد يقود الى التوصيه بإجراء تغيرات فى العرض والإفصاح

عن القوائم الماليه أو إجراء إستفسارات إضافيه أو القيام بإجراءات مراجعه أخرى أو الى تعديل رأى المراجع على القوائم الماليه .

٥- فحص الأحداث التالية للميزانيه SUBSEQUENT EVENTS

حيث يجب أن تتضمن كل عمليه مراجعه فحص العمليات الهامه والأحداث والتى تحدث بعد تاريخ القوائم الماليه وحتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجع أو تاريخ قريب منه ، حيث يهدف هذا الفحص الى معرفة معلومات عن الأحداث التى توفر أدلة عن الأوضاع التى كانت قائمة فى تاريخ تلك القوائم غير انها تتطلب الإفصاح عنها بحيث لا تظهر تلك القوائم أو البيانات المصاحبه لها بشكل مضلل .

٦- الحصول على إقرارات من الاداره وتقييم طريقة العرض

حيث قد يتم الحصول على إقرارات كتابيه مناسبه من الإداره تساعد فى إعطاء تأكيد لتلك الأمور الهامه التى قدمتها الإداره أثناء القيام بالمراجعه ، كما قد تم الحصول على خطابات من محامى العميل إذا ما دعت الحاجه لذلك .

بالإضافه الى تقييم الإدله التى تساند تأكيدات القوائم الماليه ككل على حده ، فإن المراجع يقوم بفحص القوائم الماليه النهائيه بعد إثبات كافة التسويات للتأكد من تمشى تلك القوائم مع المبادئ المحاسبيه المطبقه والإيضاحات المطلوبه ، كما يتم القيام أيضاً بفحص إتفاق أية معلومات ماليه أخرى مصاحبه للقوائم الماليه .

١/٤/٤ تقديم التقارير

عندما ما يقتنع المراجع بأن مخاطر المراجعه تم تخفيضها الى المستوى المناسب المطلوب ، وأنه قد إلتزم بالمتطلبات المهنيه المتعارف عليها – فإنه يقوم بإصدار رأيه عن القوائم الماليه .

ويجوز للمراجع إعداد خطاب للإداره يقدم فية توصياته فيما يختص بالأمور المحاسبيه والرقابه الداخليه وأية أمور أخرى ، كما يجوز للمراجع أن يصدر خطابات الإداره أثناء عملية المراجعه – مثلاً عند إستكمال فحصه للرقابه الداخليه عندما يكون ذلك مناسباً ، وأيضاً فى نهاية عملية المراجعه .

٥/١ أدلة الإثبات فى المراجعه

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى جمع أدلة الإثبات الكافيه والصالحه من خلال الفحص والملاحظه والإستفسارات والمصادقات التى تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأى بخصوص القوائم الماليه موضوع الفحص .

وكذلك نصت نشرة معايير المراجعه الدوليه على أنه يجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافيه وملائمه خلال إجابة لكل من إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات التحقق التى تمكنه من الوصول إلى النتائج التى يكون على أساسها رأيه عن القوائم الماليه .

وإختبارات مدى الإلتزام يقصد الإختبارات التى يمكن بواسطتها التأكد من مدى مسايرة التطبيق العملى لنظم الرقابه الداخليه الموضوعه ، والتى ينوى المراجع الإعتماد عليها فى المراجعه يقصد الإختبارات التى يمكن بواسطتها التأكد من مدى مسايرة التطبيق العملى لنظم الرقابه الداخليه الموضوعه ، والتى ينوى المراجع الإعتماد عليها فى المراجعه .

وتضم إجراءات التحقق للتأكد من إكتمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجه من النظام المحاسبى ، وتنقسم هذه الإجراءات لنوعين :-

- إختبارات تفاصيل العمليات والأرصده .
- الفحص التحليلى بإستخدام النسب والعلاقات والإتجاهات بما فى ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادله .

١/٥/١ كفاية وصلاحية الأدلة

الكفاية والملائمة مرتبطان ويكمل كل منهما الآخر ، ويسرى على الأدله المستخرجه من كل من إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات التحقق ، والكفاية مقياس لكمية أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها ، أما الملائمة فتتعلق بمدى إرتباطها بموضوع المراجعه ، وإمكانية الأعتماد عليها .

وعادة ما يضطر المراجع الى الإعتماد على الأدلة المقنعه ، وأن لم تكن الحاسمه ،وغالباً ما يسعى الى الحصول على الأدلة من مصادر متعدده ، أو ذات طبيعة مختلفه ، لدعم نفس التأكيد .

يجب أن يعتمد بصفة أساسيه على أدلة الإثبات ككل فى تكوين رأية على المعلومات الماليه ، وعند تكوين هذا الرأى ، لايفحص المراجع عادة كل المعلومات والبيانات المتاحه له ، حيث أنة من الممكن عن طريق إجراءات العينه الحكميه او الإحصائيه ، أن يصل الى رأى بخصوص رصيد حساب ، أو مجموعه من العمليات ، أو خطوة رقابة .

ويتأثر حكم المراجع الشخصى فيما يتعلق بمدى كفاية وملائمة الأدلة بالأتى :

أ- مدى خطورة إحتمال حدوث خطأ ، وهذا يتأثر بدورة بما يلى :

- طبيعة البند .
- سلامة الراقابه الداخلية .
- طبيعة نشاط المنشأه .
- الحالات التى تشكل ضغطاً له تأثير غير عادى على الإداره .
- المركز المالى للمنشأه .

ب- مدى أهمية البند بالنسبه للقوائم الماليه ككل .

جـ - الخبرة المكتسبه نع عمليات المراجعه السابقه .

د - نتائج إجراءات المراجعه ، بما فى ذلك الغش والخطأ المكتشف .

هـ- نوعية المعلومات والبيانات المتاحه .

ويهتم المراجع عند الحصول على أدلة الإثبات عن طريق إجراءات مدى الإلتزام بالتأكد من :

الوجود : أى وجود إجراء الرقابه .

الفاعليه : أى ينفذ إجراء الراقبه بفاعليه .

الإستمراريه : أى إستمرار العمل بإجراء الرقابه طوال الفتره موضوع المراجعه وفقاً لما هو محدد

يهتم المراجع عند الحصول على أدله الإثبات فى المراجعه عن طريق إجراءات التحقق بالتأكد من :

الوجود : وجود الأصل أو الالتزام فى تاريخ معين .

الحقوق والإلتزامات : الحقوق هى أصول مملوكة للمنشأة والإلتزامات هى عبئ على المنشأه فى تاريخ معين .

الحدوث : العمليه قد حدثت وتخص المنشاه .

الإكتمال : لا توجد اصول أوإلتزامات او عمليات لم تسجل

التقييم : الأصول والإلتزامات مسجله بقيمها الخاصه .

القياس : العمليه أثبتت بالمبلغ الصحيح ، وتم تحميل الإيراد او المصروف على الفتره الماليه الصحيحه .

العرض والإفصاح : الإفصاح عن البند ، وتبويبه ، وشرحة ، وفقاً للسياسات المحاسبيه المتعارف عليها وطبقاً للمتطلبات القانونيه - إن وجدت .

والحصول على دليل متعلق بتأكيد معين مثل وجود المخزون ، لا يغنى عن الحصول على دليل الحصول متعلق بتأكيد أخر مرتبط بالمخزون مثل صحة تقييمه ، وتختلف طبيعة ومدى إجراءات التحقق الواجب أدائها لكل من التأكيدات الموضحه بعاليه .

تأثر درجة الإعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها (داخلى أو خارجى) ، وبطبيعتها (بالملاحظة أم بالمستندات ، أم شفهيه) .

وتتوقف درجة إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات فى المراجعه بصفه أساسيه ، على الظروف التى تم فيها الحصول عليه وتفيد النواحى التاليه فى تقييم مدى إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات :

١- الدليل الخارجى مثل المصادقه الوارده من طرف ثالث تكون محل ثقة أكثر من الدليل الداخلى .

- الدليل الداخلى يكون محل ثقة أكبر عندما يكون الرقابه الداخليه المتعلقه به مرضيه .

- الدليل الذى يحصل علية المراجع بنفسة يكون محل شقة أكبر من ذلك الذى يتم الحصول عليه عن طريق المنشاه .
- الدليل الذى يكون فى شكل مستند أو تأكيدات مكتوبه يكون محل شقة أكبر من الإقرارات الشفهيه .

هذا ويحصل المراجع على تأكيدات أكثر عندما تتطابق الأدله المأخوذه من مصادر مختلفه أو ذات الطبائع المختلفه ، وتؤدى النظره الكليه الشامله للأدله الى الحصول عليها على درجة أكبر من الثقه عن تلك التى يتم الحصول عليها من كل دليل بمفرده على حدة ، وعلى العكس ، وعندما يتعارض دليلان تم الحصول عليهما من مصدرين مختلفين ، فيلزم فى هذه الحاله القيام بإجراءات إضافيه لحسم هذا التعارض .

ويجب أن يكون المراجع دقيقا ومثابرا فى الحصول على الأدلة ، كما يجب أن يكون موضوعيا فى تقييمها . ويجب عليه أن يضع فى إعتباره إحتمال وجود خطأ جوهرى فى البيانات المالية ، وذلك عند إختباره لإجراءات الحصول على أدلة الإثبات .

كما يجب أن يكون هناك تناسبا بين تكلفة الحصول علىدليل الإثبات ، والفائدة المرجوه منه . ومع ذلك ، فإن موضوع صعوبة أو تكلفة إختبار بند معين يجب الا تكون فى حد ذاتها أساساً مقبولاً لحذف إجراء معين للحصول على الدليل .

وعندما يوجد شك لدى المراجع حول موضوع هام ومؤثر ، يجب عليه العمل على الحصول علىأدلة كافية وملائمة لإزالة هذا الشك . وإذا لم يستطع الحصول على هذه الأدلة الكافية والملائمة ، فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظ فى الرأى .

<u>٢/٥/١ طرق الحصول على أدلة الإثبات</u>

- يحصل المراجع على أدلة الإثبات ، عند آدائه لكل من إجراءات مدى الإلتزام ، وإجراءات التحقق ، بطريقة أو أكثر من الطرق التالية :
- الفحص المستندى .
- الملاحظة .
- الإستفسار والمصادقات .

- الفحص الحسابى .
- الفحص التحليلى .

ويعتمد توقيت مثل هذه الإجراءات ، جزئيا علـى الفـترات الزمنيـة التـي يمكـن أن تتوفر فيها أدلة الإثبات .

<u>الفحص المستندى</u>

- يقصد بالفحص المستندى أختبار السجلات والمستندات والأصـول الملموسـة ، ويوفـر أختبار السجلات والمسـتندات أدلـة تختلـف فـي درجـة الأعتمـاد عليهـا طبقـاً لطبيعتهـا ومصـادرها ، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في إعدادهـا وتشـغيلها ، ومـدى فاعليـة نظام الرقابة الداخلية المطبق فى أعدادهـا وتشـغيلها ، وتبـوب الأنـواع الأسـاسـية للأدلـة المستندية وفقا لدرجة الثقة فيها طبقا لما يلى : -

- أدلة مستندية أنشأها طرف ثالث ويحتفظ بها لديه .
- أدلة مستندية إنشأها طرف ثالث وتحتفظ بها المنشأة لديها .
- أدلة مستندية أنشأها المنشأة وتحتفظ بها لديها .

ويعتبر فحص الأصول الملموسة دليلا يعتمد عليه فيما يتعلـق بوجودهـا ، ولكنـه لايعتبر بالضرورة دليلا على ملكيتها أو صحة تقييمها .

<u>٢ - الملاحظة</u>

تتمثل الملاحظة أساساً فى مشاهدة تشغيل أو إجراء يتم بمعرفة الإخرين ، فعلى سبيل المثال يقدم المراجع لملاحظة بقيام موظفى العميل بجرد المخزون ، أو بأدائهم لاجراءات الرقابة الدخلية التي يمكن إقتناء اثرها مستنديا .

<u>٣ - الإستفسارات والمصادقات</u>

يتمثل الأستفسار فى الحصول على معلومـات صحيحة من أشـخاص ذوى معرفـة سواء من داخل المنشأة أو خارجها .

ويتراوح مدى الأستفسـار مـن أرسـال رسـائل رسميـة مكتوبـة الى الغـير ، الى التساؤلات الشفهية لمواجهة الى أشخاص داخل المنشأة وقد تعطى الإجابات علـى

التساؤلات معلومات قد لايكون المراجع قد حصل عليها من قبل ، أو قد تمدة بدليل لتعزيز معلومات موجودة لدية .

أما المصادفات فهى الردود على التساؤلات لتعزيز معلومات مثبتة فى السجلات المحاسبية للمنشأة ، حيث على سبيل المثال قد يطلب المراجع عادة مصادفات من المدنين عن طريق المراسلات المباشرة معهم .

٤ - الفحص الحسابى .

يتمثل الفحص الحسابى فى التأكد من صحة العمليات الحسابية فى مستندات أو سجلات محاسبية ، أو عن طريقة القيام بمراجعة حسابية مستقلة .

٥ - الفحص التحليلى .

تتمثل الفحص التحليلى فى أجراءات التحليل باستخدام النسب أو المؤشرات المالية والعلاقات والإتجاهات بما فى ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية .

الفصل الثانى
مرحلة قبول عمليـــة المراجـــعة

مقدمــــــة:

لعل قبل أن يتم بدء عملية المراجعة يتعين التوصل إلى تفهم واضح من العميل على طبيعه وشروط عملية المراجعة و شكل التقرير المتوقع إصداره ، وفى معظم الأحوال ينبغى أن يكون الإتفاق على هذا التفهم لمسئولية المراجع كتابه ، وعادة ما يتم ذلك من خلال خطاب التقدم بعرض لعملية المراجعة أو خطاب تعزيز شروط عملية المراجعة .

هذا ويتعين فى هذا الصدد التفرقة بين عمليات المراجعة فى السنة الأولى وعمليات المراجعة المتكررة .

ويجب أن تكون هناك سياسات خاصة لكل مراجع بشأن قبول العملاء الجدد والإحتفاظ بالعملاء الحاليين ، حيث تهدف تلك السياسات بصفة عامة الى المحافظة على سمعة المراجع وتقليل خطر تعرضه إلى مخاطر لا داعى لها .

وقد أشارت معايير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى المتعلقه بقبول العميل والإستمرار معه الى أهمية تفادى الإرتباط مع عملاء ينقصهم الأمانه والإستقامه، لذلك يجب على المراجع أن يتفحص بعنايه أمانه وسمعه العميل المتوقع عن طريق الإطلاع على القوائم الماليه للفترات السابقه أو الإتصال بالجهات التى تتعامل مع العميل حالياً كالبنوك مثلاً : بالإضافه الى الإتصال بالمراجع السابق للعميل .

وقد نظمت معايير المراجعه رقم (٧) طرق الإتصال بين المراجع السابق واللاحق عليه وذلك بعد الحصول على إذن من العميل حتى يتم التعرف على الأسباب التى حالت دون إستمرار المراجع السابق فى مراجعة قوائم العميل الماليه .

و يجب على المراجع التأكد من أن عميله على درايه بكل من فوائد وأوجه قصور عملية المراجعة التى يقوم بها المراجع وفقاً لمعايير المراجعة المهنيـة ، وينبغى على المراجع

الإتفاق مع العميل على طبيعه و تكلفة الإلتزامات الأخرى بخلاف تلـك المتطلبـات، ولا شك أن خطاب الإرتباط أو التعاقد هـو الوسيلة الملائمة فى هـذا الصـدد، وليـس من الضرورى أن يتم إعداد هذا الخطاب كل سنة ، حيث عادة ما يصـدر عندما يتم قبول عميلاً جديداً ، ويصدره المراجع بعد ذلك عندما يرى ضرورة ذلـك عند حدوث تغير جوهرى فى الظروف المحيطة .

٢/ ١ تقييم العملاء المرتقبين :

قد يقوم المراجعين بإستيفاء نموذج معين (شكل رقم ٢/ ١) لعمليات المراجعة للعملاء الجدد ، والتى تتطلب إصدار تقارير على القوائم المالية التى تخضع لعملية مراجعة كاملة النطاق أو لبعض الإجراءات المحدودة فقط ، أو عـدم إمكـان إبـداء الرأى على القوائم المالية التى لم تراجع ، على أنه فى حالة وجود موافقة صريحة من الشريك المسئول - فلا داعى لتقييم الشركات الكبرى ذات المركز المالى القوى أو المنشآت الحكومية .

شكل رقم (٢/ ١)

تقييم العميل المرتقب

١- الإسم والعنوان : ....

....

٢-طبيعة عملية المراجعة وتقدير حجمها (بالساعات) : ....

....

٣- هل سيدخل عملنا ضمن مستند عام أو يشار إليه فيه (مثل نشرة إكتتاب أو إصدار أوراق مالية) ؟

لا : .... نعم : ....

٤-الملكية (ملكية خاصة ، عامة ، إلخ): ....

٥- الإدارة :

٦- طبيعة النشاط (الموقع ، المنتجات ، الخدمات ، العملاء ، الموردون ، إلخ ....

٧- الإعتماد الإقتصادى الملموس - إن وجد - على ....

٨- مصدر العميل المحتمل ....
....

٩- العلاقات الحالية (مثل عميل محول ، عميل من غير عملاء المراجعة ، إلخ)
....

١٠- المراجع السابق (منذ متى؟) ....
أسباب التغيير ....

١١- هل هناك أية مشاكل معروفة تتعلق بالإستقلالية بالنسبة للعميل المرتقب
لا : .... نعم : ....

١٢- هل تواجه العميل المرتقب قضايا هامة حاليا أو يحتمل أن يواجهها ؟
لا : .... نعم : ....

تقييم العمل المرتقب

ملاحظات الشريك فى مكتب المراجعة الذى يتولى التقييم (لذكر أى معلومات لم يسبق ذكرها والتى تتصل بالتقييم وترى أنها مناسبة طبقا للظروف ، مثل الإستفسارات الموجهة للبنوك ، والمحامين ، وغيرهم من المهنيين ، وتقييم الإئتمان وفحص القوائم الماليه ، والإتصال بالمراجعين السابقين أو المستشارين ، ووجود تصرفات غير قانونيه أو مريبه . . . . الخ).

توصية الشريك الذى يتولى التقييم :
قبول العميل : ....
رفض العميل : ....
التاريخ : ..... / ..... / ....

....
(الشريك المقيم)

قرار الشريك المسئول (يستكمل إذا رأى الشريك المقيم ضرورة إجراء مزيد من الفحص أو التقييم)

قبول العميل : ....
رفض العميل : ....
التاريخ : ...... / ...... / ....

....
(الشريك المسئول)

٢/٢خطاب قبول التعيين :

يرسل خطاب قبول التعيين قبل بدء عملية المراجعة لتجنب أى خلاف قد ينشأ في المستقبل بشأن المهمة الموكولة للمراجع .

ويختلف مضمون تلك الخطابات من عميل إلى آخر إلا إنها تتضمن عادة ما يلى :-

- أهداف مراجعة البيانات المالية .
- مسئولية الإدارة عن البيانات المالية .
- نطاق المراجعة مع توضيح ما يلتزم به المراجع من قوانين وقواعد وتوصيات المنظمات المهنية .
- أنواع التقارير وأيه مراسلات أخرى تتعلق بمهمته و يلتزم بتقديمها .
- إيضاح المخاطر التى لا يمكن تحاشيها مع وجود بعض الأخطاء الهامة التى يصعب إكتشافها نظراً لطبيعة الإختبارات وأوجه القصور الكامنة فى عملية المراجعة وفى نظام الرقابة الداخلية .
- تسهيل مهمته فى الإطلاع على السجلات و المستندات و البيانات الأخرى المطلوبة لهذه المراجعة .

وقد يرى المراجع أن يتضمن خطابه ما يلى :-

- الترتيبات اللازمة لتخطيط المراجعة .
- ما قد يحتاج إليه من إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالمراجعة .
- طلب موافقة العميل على شروط المهمة المشار إليها بالخطاب .

- أساس حساب الأتعاب وترتيبات المطالبة بها وسدادها .

وفى بعض الحالات قد يكون من الملائم ذكر ما يلى :-

- الترتيبات المتعلقة بإشتراك مراجعين آخرين أو خبراء فى بعض نواحى المراجعة .
- الترتيبات المتعلقة بتنسيق العمل مع موظفى قسم المراجعة الداخلية و موظفى العميل الآخرين .
- الترتيبات مع المراجع السابق والتى تلزم لإجراء المراجعة الجديدة .
- القيود التى قد تحد من قيام المراجع بإلتزاماته .
- الإشارة إلى أيه إتفاقيات أخرى قد تكون بين المراجع والعميل .

وقد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب قبول تعيين جديد إلى العميل وذلك فى حالة إعادة تعيينه لسنة مالية أخرى ، ومع ذلك قد يضطر المراجع إلى إرسال خطاب تعيين جديد فى عدة حالات مرتبطة بعمليات المراجعة المتكررة هى :-

- وجود ما يشير إلى أن العميل لا يدرك هدف ونطاق المراجعة .
- أيه تعديلات أو إضافات لمهمة المراجعة .
- أيه تغييرات جوهرية فى إدارة العميل أو فى طبيعة أو حجم عمله .
- المتطلبات القانونية التى قد تلزم المراجع بإرسال مثل هذا الخطاب سنوياً.

و يوضح الشكل رقم (٣) نموذج خطاب التعيين ، وهو للتوضيح حيث يمكن تعديله وفقاً للظروف والمتطلبات الخاصة بكل حالة .

شكل رقم (٢/ب)

نموذج خطاب التعيين

" إلى أعضاء مجلس إدارة الشركة ....

الغرض من هذا الخطاب هو توضيح الأساس الذى يقوم عليه عملنا كمراجعين للشركة (وشركاتها التابعة) ومجالات مسئولية الشركة ومجالات مسئوليتنا .

١- بوصفكم أعضاء مجلس إدارة الشركة فإنكم مسئولون عن وجود سجلات محاسبية منتظمة ، وإعداد قوائم مالية تعطى صورة عادلة للمركز المالى ونتائج العمليات وفقاً (للتشريع) ، كما أنكم مسئولون عن أن تقدموا لنا كافة السجلات المحاسبية

الخاصة بالشركة ، وقتما وحسبما نحتاج ، وكذلك كافة السجلات الأخرى والبيانات بما فى ذلك محاضر جميع إجتماعات الإدارة والجمعية العامة للمساهمين .

٢- نحن مسئولون عن تقديم تقرير (للمساهمين) عما إذا كان من رأينا أن القوائم المالية تعطى صورة عادلة عن المركز المالى والنتائج المالية وعما إذا كانت وفقاً (للتشريع المناسب) ، وفى سبيل تكوين رأينا ، فإننا مطالبون بدراسة الأمور التالية ، وأن نعد تقريراً عما لا نطمئن إليه منها :

(أ) هل تمسك الشركة سجلات محاسبية منتظمة وهل تم إستلام إقرارات كافية لمراجعتنا من الفروع التى لم نزرها .

(ب) هل القوائم المالية للشركة مطابقة للسجلات المحاسبية والإقرارات .

(ج) هل أعدت القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (أو أيه معايير ومبادئ محاسبية مناسبة ومقبولة) .

(د) هل حصلنا على كافة المعلومات والإيضاحات التى نرى أنها ضرورية لأغراض المراجعة التى نقوم بها .

(هـ) هل المعلومات التى يتضمنها تقرير مجلس الإدارة تستقيم مع ما تتضمنه القوائم المالية التى تمت مراجعتها .

هذا ، وهناك أمور أخرى قد يتطلب الأمر أن نتناولها فى تقريرنا وفقاً للظروف .

٣- نحن مسئولون مسئولية مهنية عن تقديم تقرير إذا كانت القوائم المالية لا تتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بالنسبة لأى أمر هام فيها ، إلا إذا رأينا أن عدم الإلتزام هذا له ما يبرره بالنظر إلى الظروف .

٤- سوف تجرى المراجعة وفقاً لإرشادات المراجعة الدولية وبالإضافة إلى ذلك فإنها سوف تجرى بالطريقة التى نرى أنها ضرورية للوفاء بمسئوليتنا وسوف تتضمن إختبارات للمعاملات والتحقق من وجود وملكية وتقييم الأصول والإلتزامات إلى المدى الذى نراه ضرورياً ، وسوف نعمل على فهم النظام المحاسبى لتقييم مدى كفايته كأساس لإعداد القوائم المالية ولإثبات ما إذا كانت الشركة تمسك سجلات محاسبية منتظمة ، ونتوقع الحصول على دليل مناسب وموثوق به بالقدر الذى نراه

كافياً لنا لإستخلاص إستنتاجات معقولة منه ، وتختلف طبيعة ومدى الإختبارات تبعاً لتقييمنا للنظام المحاسبى للشركة ونظام الرقابة الداخلية - فى الحالات التى نرغب فى الإعتماد عليها -ويمكن أن يشمل أى جانب من جوانب عمليات التنشيط ، وسوف نبلغكم بأى نقاط ضعف مؤثرة فى نظم الشركة أو أية ملاحظات لنا عليها و التى نرى ضرورة إبلاغكم بها .

٥- كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة التى نقوم بها ، قد نطلب منكم موافاتنا بتعزيز كتابى للإقرارات التى قد تقدم لنا شفاهة منكم أثناء إجراء المراجعة .

٦- من أجل مساعدتنا فى مراجعة قوائمكم المالية فسوف نطلب الإطلاع على جميع المستندات أو التقارير بما فى ذلك تقريررئيس مجلس الإدارة وتقرير أعضاء مجلس الإدارة ، التى يتعين إصدارها مع القوائم المالية ، كما يحق لنا أن نحضر كافة إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وأن نخطر بمواعيد هذه الإجتماعات .

٧- من المعلوم أن مسئولية منع وإكتشاف المخالفات تقع على عاتقكم ، وسوف نعمل من جانبنا على تخطيط عملية المراجعة التى نقوم بها بحيث يتوفر لدينا قدر معقول من التوقعات لإكتشاف حالات الإظهار بأقل من الحقيقة فى القوائم المالية - أو السجلات المحاسبية - التى ترتبت على المخالفات إلا أنه لا ينبغى الإعتماد على مراجعتنا وحدها لكشف المخالفات التى قد توجد .

وقد قدرنا أتعابنا ، التى سوف نرسل لكم فواتير بها مع تقدم العمل ، على أساس الوقت اللازم للأفراد المعينين لعملية المراجعة بالإضافة إلى المصاريف المباشرة التى نتحملها ، وتختلف فئة الساعة للفرد طبقاً لدرجة المسئولية التى يتحملها والخبرة والمهارة المطلوبة، وحسب ما تم مناقشته معكم فإننا نتوقع الموافقة على سداد أتعابنا بما فى ذلك دفعات تحت الحساب قبل بداية المراجعة كل عام .

ونحن نتطلع إلى علاقة مستمرة مع شركتكم ، وهذا الخطاب سارى بالنسبة للسنوات المقبلة ما لم يتم تعديله أو إلغاؤه ، ورجاء التوقيع على النسخة المرفقة بما يفيد إنها مطابقة لفهمكم للترتيبات الخاصة بمراجعتنا للقوائم المالية .

٣/٢ مراجعة الشركات التابعة والمراجعة المشتركة :

عندما يتم تعيين المراجع لأول مرة كمراجع لشركة إضافية أو تم تملكها حديثاً لعميل قائم ، ينبغي أن ترسل خطابات منفصلة إذا ما رأى الشريك المسئول فى ذلك فى مثل تلك الظروف ، وتتضمن العوامل التى ينبغى أن يراعيها الشريك المسئول عن تقرير ما إذا كان من الضرورى إرسال خطاب منفصل إلى شركة تابعة ما يلى :

- طبيعة الملكية والعلاقة مع الشركة الأم .
- ما إذا كان سيتم إصدار تقريرمنفصل على القوائم المالية للشركة التابعة .
- من الذى سيقوم بتعيين مراجع حسابات الشركة التابعة .
- مدى العمل الذى سيؤدى بواسطة المراجعين الأخرين .
- المتطلبات القانونية المنظمة فى ظل الظروف المحيطة .

وعندما يتم تعيين المراجع كمراجع مشترك ينبغى بحث الحصول على موافقة مكتب المراجعة فيما يتعلق بخطاب إرتباط مشترك ، بحيث يتضمن هذا الخطاب وصف مسئوليات المراجعين المشتركين .

٤/٢ إنتهاء عملية المراجعة وعمل المراجع :

تتوقف الإجراءات التى تسرى عندما ينتهى عمل المراجع على ما إذا كان المراجع:-

- قد إنتهى من عملية المراجعة وإعداد التقرير بالنسبة لأخر قوائم مالية ولا يسعى لإعادة تعيينه من الجمعية العامة السنوية .
- قد إعتذر عن العمل أثناء فترة التعيين ، حيث تكون هناك إجراءات خاصة .
- وفيما يلى نموذج لخطاب يناسب الحالات التى لا توجد فيها ظروف ينبغى أن يعلمها المراجع الجديد شكل رقم (٢/جـ) .

شكل رقم (٢/جـ)

(إسم وعنوان المراجعين الجدد المنتظرين)

تحية وبعد ،،

شركة ....

نشرككم على خطابكم بتاريخ .... ونؤكد أننا (لا نسعى لإعادة تعيينا / قد إعتذرنا عن الإستمرار فى العمل) كمراجعين لشركة .... وأنه ليس لدينا أى سبب مهنى أو خلافه يمنع من قبولكم التعيين كمراجعين .

وتفضلوا بقبول وافر التحية ،،،

أما فى الحالات التى يوجد أو قد يوجد فيها ظروف اخرى يجب أن يعلمها المراجع الجديد ، ينبغى مناقشة الأمر أولاً مع الشريك المسئول الذى يجب أن يعتمد نص أى خطاب على انه يجب على المراجع أن يحصل على تفويض من العميل قبل إبلاغ المراجع الجديد ، وفيما يلى الخطوات التى يجب أن تتبع :-

- إذا كان المراجع لم يتلق تفويض من العميل بعد ، فينبغى أن يسعى للحصول على تصريح منه لمناقشة الأمور المتعلقة دون قيود مع المراجع الجديد (وينبغى عادة أن يكون هذا التفويض كتابة ولكن إذا صدر شفاهه بصفة إستثنائية ينبغى أن يثبت ذلك كتابة ليحفظ فى ملف المراجعة) .
- فإذا لم يتم الحصول على تفويض من العميل ، فيتعين أن يخطر المراجع المنتظر بذلك.
- أما إذا حصل المراجع على تفويض من العميل ، فينبغى أن يتناقش مع المراجع المنتظر فى كافة الأمور التى يرى إنها ينبغى أن يكون على علم بها .

الفصل الثالث
تخطيط عملية المراجعة

مقـدمـة

يتطلب اول معاييـــر العمل الميدانى ضـــرورة التخطيط المناسب لمهمه المراجعـة فضلاً عن الإشراف المناسب على المساعدين ان وجدوا . و التخطيـط هـو عبـارة عـن عمليـه تحديد لما ينبغى عمله فى عملية المراجعه ومن سيقوم بـه ومتى ، ولاشـك فـان التخطيـط اساسى بالنسبه للمراجعه حتى يتم بفاعليه وكفاءة ، ويجب أن تكون الخطـة موسـقة فـى مستندات .

وعادة ما ينظر الى التخطيـط باعتبـاره الخطـوات التـى تنتهـى عنـد تصميـم برنـامج المراجعه وقبل تنفيذ إختبارات المراجعه التفصيليه ، ويتعين إعادة النظر فى خطه المراجعـه بإستمرار فى ضوء تقدم عمليه المراجعه .

وتعد مرحله التخطيط فرصه هامة لبحث نوعية ومدى الخدمه التى يستطيع المراجع ان يقترحها للعمل ، كما انهـا تعـد ايضـا فرصـه للتعرف على طبيعة العمـل مما يهيىء للمراجع فكرة شامله تساعد على تحديد الخدمات التى قد تفيد العميل .

وقد أهتمت معايير المراجعه الدولية بمرحله التخطيـط حيـث نـص الارشـاد الثـالث على مايأتى:

" ويجب علـى المراجـع أن يخطـط لعملـه ليتمكـن مـن اداءه بفاعليـه وكفـاءه وفـى التوقيت المناسب ، على ان تعد تلك الخطط بناء على المعلومات التـى حصـل عليهـا مـن خلال دراسته لأعمال العميل . "

يهتم هذا الفصل بشكل رئيسى بمرحله تخطيط عمليه المراجعه باعتبارها تساعد على الاستراتيجيه الشامله للمراجعه تأسيسا على ذلك يتم تقسيم الفصل الى النقـاط الفرعيـة التاليه :-

٣/١ اجراءات تخطيط عملية المراجعة :

يجب على المراجع ان يقوم باتخاذ الخطوات التاليه حتى يقوم بالتخطيط الكافى لعمليه المراجعة .

- الاتصال بالمراجع السابق .
- جمع معلومات عن المنشأه محل المراجعة و فهم طبيعة اعمالها و الصناعة التى تنتمى إليها.
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبى و السياسات والاجراءات المحاسبيه.
- اجراء تقويم مبدئى لانظمة الرقابه الداخلية المحاسبية التى تكون محل اعتماد المراجع.
- اجراء تقديرات مبدئية لمستويات الاهمية النسبيه لاغراض عملية المراجعة .
- تحديد بنود القوائم الماليه التى من المنتظر أن تحتاج الى تسوية .
- تحديد الظروف التى قد تحتاج الى زيادة اجراءات المراجعة او تعديلها كما فى حالات احتمال وجود اخطاء او مخالفات او فى حاله وجود عمليات مع اطراف ذات مصلحة مشتركه .
- طبيعة التقارير المزمع والمتوقع تقديمها .

٣/١/١ الإتصال بالمراجع السابق:

تتطلب نشرة معايير المراجعه الصادره عن مجمع المحاسبين القانونيين رقم (٧) من المراجع الجديد الإتصال بالمراجع السابق قبل قبول عملية المراجعة حينما يحدث تغيير فى المراجع أو يكون ذلك قبل قبول عملية المراجعة حينما يحدث تغيير فى المراجع أو يكون ذلك فى مرحله حدوث التغير ، وقد يكون الإتصال كتابياً أو شفوياً .

ويجب على كل من المراجعين أن يحتفظوا بسرية أى معلومات يكون قد حصلوا عليها من الطرف الأخر ، ويسرى ذلك الإلتزام سواء قبل المراجع الجديد أو لم يقبلها ، والغرض من ذلك الإتصال هو أن يحصل المراجع الجديد على معلومات عن ظروف عملية التغيير بحيث يساعده فى إتخاذ قرار بشأن قبول العمليه أو عدم قبولها ، حيث قد يكون قد حدث خلاف بين المراجع القديم والعميل بشأن تطبيق بعض المبادئ المحاسبيه

أو بعض الإجراءات أو الأمور الهامه الأخرى .ويجب أن يشـرح المراجع الجديد لعميلـه المنتظر ضرورة إجراء هذا الإتصال وأن يحصل على موافقته .

ويجب أن يطلب المراجع الجديد من العميل أن يصرح للمراجع القديـم بالإستجابة الكامله لتقديم أى بيانات قد تطلب منه بواسطة المراجع الجديد ، لأن قواعد السـلوك المهنى تمنع المراجع القديم من إفشاء مثل تلك المعلومات إلا بموافقة العميل .

ولا شك أن الإتصال بالمراجع القديم يفيد أيضاً فى تخطيط عملية المراجعه ، حيـث من الأمور التى قد تسهل عمل المراجع الجديد :-

أ- الحصول على إستفسارات من المراجع السابق عن بعض الأمور قد تحتاج الى وقت طويل ، أو بعض المشاكل التى صادفت المراجع السابق نتيجة لحالة النظام المحاسبى .

ب- دراسة أوراق المراجعه الخاصـه بالمراجع السـابق ، ودراسة أوراق المراجعه لهـذا الغرض تقتصر عادة على الأوراق التى لها علاقه بأمور محاسبيه مهمه لها صفة الإستمراريه مثل أوراق المراجعه المتعلقه بتحليل حسابات الميزانيه سواء كـانت ثابتـه أو متداوله ، وأوراق المراجعه المتعلقه بالأحداث غير المؤكده والخسائر المحتمله .

<u>٢/١/٣ جمع معلومات عن نشاط العميل وفهم طبيعة أعمالـه والصناعة التى ينتمى إليها:-</u>

يحتاج المراجع الى التعرف على نشاط العميـل بالدرجه التى تمكنـه من تحديـد الأحداث والمعلومات التى قد يكون لها فى رأيه أثر هـام على القوائـم الماليـه ، ويمكـن للمراجع الحصول على تلك المعلومات من :-

- تقرير مجلس إدارة الشركة السنوى للمساهمين .
- محاضر إجتماعات الجمعيات العامه ومجلس الإداره .
- التقارير الماليه والإداريه الداخليه للسنة الجاريه والسنوات السابقه .
- أوراق عمل مراجعة السنة السابقه وكافة الملفات الأخرى المتعلقه بها .
- الأشخاص المكلفين فى مكتب المراجعه بأعمال اخرى لنفس العميل غير أعمـال المراجعه ، والذين قد يتوافر لديهم معلومات قد تؤثر على المراجعه .
- المناقشات مع مديرى وموظفى العميل .

- دليل إجراءات وسياسات العميل .
- الزيارات الى مكتب العميل ومواقع العمل .

وعادة ما يتضمن منهج المراجعة لنشاط العميل ما يلى :-

١ - الهيكل التنظيمى والإدارى والمالى :

- الهيكل والشكل القانونى ، وملكيتها (على سبيل المثال : المساهمون الرئيسيون ، ....) تكوين رأس المال والتمويل (بما فى ذلك حملة السندات الرئيسيون واتفاقيات التسهيلات المصرفيه ، واتفاقيات القروض واتفاقيات الإيجار) .
- هيكل الإداره وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون وكبار العاملين ومستويات المسئوليه وسلطات الأفراد الرئيسيين .
- المركز المالى (نسبة الديون طويله الاجل لحقوق المساهمين و الديون الخارجيه والتدفق النقدى).

٢ - طبيعة النشاط ، والاسواق ، والعملاء ، والموردين:

- الصناعة التى يعمل بها العميل (بما فى ذلك معدل التغير الخاص بها ودرجة المخاطرة) ومستوى أداء العميل (بالنسبه لصناعته) .
- طبيعة النشاط بما فيه اسلوب التشغيل (عمليات التصنيع والانتاج) و الإمكانات والمواقع وأيه مظاهرخاصة أخرى .
- المنتجات أو الخدمات الأساسية .
- الأسواق الرئيسية ، والأسواق المحتمله ودرجة عدم التأكد المتعلقة بأسواق المبيعات أو بالتغير فى أذواق العملاء .
- العوامل غير العادية والموسمية التى تؤثر على النشاط .
- أساليب البيع وسياسات التسويق .
- العملاء والمبيعات المتعاقد عليها والعقود الهامة واتفاقيات الإتاوات .
- المنافسون الرئيسيون ونصيب العميل من السوق .
- أساليب النقل والتوزيع .

- مصادر التوريد و الموردون الرئيسيون وقابلية التوريدات لعدم التأكد والتوريدات المعاقد عليها والارتباطات المستقبلية (بما في ذلك عمليات تغطية العملاء الأ جنبية والعقود المحددة السعر ذات الأهمية) .
- إحتمالات الخسارة الهامة .
- المعاملات غير العادية وخاصة تلك التي لها تأثير على الإيرادات .
- أسس المعاملات التجارية الداخلية في الشركة و المعاملات الهامة مع الشركة الشقيقة.

٣ - نظم معلومات الإدارة :

- إعداد الحسابات و الميزانيات التقديرية والتقرير بما في ذلك الفهم الكامل للنسب والمعلومات والرقابة التي تطبقها إدارة النشاط وضمان الرقابة و الفاعلية .
- فهم نظام الخاص بالمنشأة وللأهمية الاستراتيجية لنظم المعلومات في إدارة النشاط.
- متطلبات إعداد التقارير المالية .

٤ - الإدارة :

- السمعة المهنية لإدارة العميل والملاك الرئيسيين (السلوك المهني) ومدى تفهم المراجع لمسئولياته .
- فلسفة أدارة العميل بالنسبة لكل الأمور المتعلقة بالتشغيل والمسائل المحاسبية (فمثلاً ربط العميل بعائدات عالية المخاطر مع الاهتمام بتحقيق الارباح المستهدفة بالمقارنة بأتباع استراتيجية استثمار وسياسات محاسبية محافظة)
- تاريخ المراجعة السابقة للعميل (عدد تسويات المراجعة وأهميتها) ومدى العلاقة بين مكتب المراجعة و العميل .

٥ - الترتيبات الخاصة :

- عدد العاملين والترتيبات الخاصة بالأجور والمكافآت وسوق العمالة، وقوة النقابات العمالية والترتيبات غير العادية بالنسبه للأجور والمكافآت التي تؤثر على الأفراد أو مجموعات العاملين والترتيبات الخاصة بالمعاشات والعلاقات الصناعية .

٦ - نواحي أخرى :

- الدعاية الحالية ، التقارير الصحفية ، الإعتبارات البيئية (مثلا اللوائح الخاصة بالصحة والسلامة) وغيرها من تطور التشريعات التي قد تؤثر على العميل .
- المحامون و المستشارون و دورهم .
- إمكانات المراجعة الداخلية .
- الترتيبات الخاصة بالضرائب .
- إمكانات و سياسات البحث و التطوير .
- متطلبات قانونية خاصة .

٧- المستقبل :

- التطورات المقترحة .
- الأهداف الإستراتيجية للمنشأة .

٣/١/٣ الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي و السياسات والإجراءات المحاسبية:-

غالباً ما تحتفظ منشآت الأعمال محل المراجعة بلائحه يطلق عليها لائحه مالية أو لائحه الحسابات Accounting Manual ، و تتضمن تلك اللائحة السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة .

ودراسة تلك اللائحة تتيح للمراجع تفهم النظام المحاسبي المستخدم كما تسلط الأضواء على نظام الرقابة الداخلية .

بالإضافة لذلك يستطيع المراجع معرفة أى سياسات محاسبية قد تنفرد بها الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ، و خلال تلك الدراسة يجب على المراجع الحصول على معلومات كاملة عن النظام المحاسبي المستخدم و مدى تأثر المنشأة بأى بيانات محاسبية قد تكون قد صدرت من الجهات المهنية المحاسبية المختصة .

يمكن القول بأن هناك أمور يتعين دراستها في مرحلة التخطيط تتعلق بصفة أساسية بالسياسات المحاسبية الخاصة بالعميل أو بصناعته و التغيرات في السياسات المحاسبية ، ومتطلبات إعداد التقارير و الجدول الزمني لحسابات نهاية العام .

٤/١/٣ تخطيط إستراتيجية المراجعة و توثيقها:

بعد تجميع المراجع للمعلومات اللازمة بنشاط العميل وتفهمه لها ، يقوم بعد ذلك بتحديد الإستراتيجية التى تتبع و تخطيط عملية المراجعة ، بعبارة أخرى يضع المراجع إستراتيجية عامة و شاملة لكيفية أداء الفحص و نطاقها .

فإستراتيجية عملية المراجعة تحدد طبيعة و مدى توقيت إختبارات و إجراءات المراجعة التى يلزم القيام بها للحصول على أدلة الإثبات التى تؤيد رأى المراجع فى القوائم المالية.

وعادة ما يتم توثيق الخطه فـى مذكرة التخطيط ، ولإعدادها يتطلب الأمر جمع معلومات عما يأتى :-

- التعرف على المنشأه موضوع الفحص والبيئه التى تعمل فيها .
- تصميم بيئة الرقابه .
- القيام بالفحص التحليلى .
- إجراء تقييم مبدئى للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابه الداخليه .
- تحديد أهداف المراجعه العامه وإسلوب المراجعه المزمع تطبيقه .
- تحديد القطاعات والفروع والمواقع التى سيتم التركيز عليها بصوره أوباكثر .
- دراسة تنظيم عملية المراجعه والأفراد فى ضوء ظروف العميل وإعداد متطلبات الجدول الزمنى والوقت المقدر للعمليه .
- مؤشر الأهمية النسبيه .
- الفريق المسئول عن إدارة عملية المراجعه ومدى الحاجه لإشراك متخصصين .

٥/١/٣ التحديد المبدئي لحدود الأهمية النسبيه Per eloping Preliminary Materiality Thresholds

يعين تحديد حدود الأهمية النسبيه خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعه ، وتتعلق الأهمية النسبيه بوجه عام بالإفصاح عن القوائم الماليه ، حيث تتمثل مسئولية العميل الأساسيه في تحديد ما إذا كان أمراً ما يعد هاماً بمفرده أو مع مجموعه حسابات أخرى - بدرجة تكفي للإفصاح عنه ، أو أنه غير هام بدرجه تكفي لتجاهله وعدم الإفصاح عنه ، وعلى سبيل المثال قد يقرر العميل الإفصاح عن الإلتزامات المحتمله الناتجه عن القضايا المرفوعه على المنشأه ، نظراً لأثرها الهام والمحتمل على القوائم الماليه .

تلك الأهمية النسبيه قد تختلف في معناها بعض الشئ عن فحص المراجع للقوائم الماليه وإعداد التقرير عنها ، حيث يجب أن يقرر المراجع ما إذا كانت القوائم الماليه خاليه من الأخطاء و المخالفات ، بمعنى ان المراجع يجب عليه أن يقرر بداية ما يعرف بمدى الحدود المقبولة و التى من خلاله يمكن الإستنتاج ان ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل عادل و صادق الحقيقة المحاسبية - و هذا بدوره يتطلب من المراجع تقرير العناصر الأكثر اهمية بالقوائم المالية و التى تحتاج لأدلة إثبات أكثر إقناعاً ، و لذلك الغرض فإن العناصر الأكثر اهمية تعرف على إنها تلك العناصر المعرضة لإحتمال أعلى لحدوث الأخطاء و المخالفات .

من هنا يمكن القول بأن على المراجع أن يحدد بوضوح ما هو المهم لسببين على الأقل :-

١- أن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء و المخالفات Threshold For Errors and Misstatements و التى خارجها لا يستطيع المراجع قبول تحريف و تغير القوائم ، حيث أن ذلك يخدم كدليل على أن المراجع مهتم من البداية بالأخطاء الهامة .

٢- إنه بمجرد تحديد تلك الأهمية النسبية فإن العناصر و القيم غير الهامة تحدد أيضاً ، و من ثم يكون المراجع باستطاعته التركيز على الجوانب الهامة و بالتالى أداء مراجعة

أكثر كفاءة ، بمعنى تحقيق أعلى مستوى من التأكد بأقل مستوى من التكاليف وهذا يمثل أحد المزايا الهامة لتخطيط عملية المراجعة .

و عادة ما يثار سؤالين هامين بالنسبة للأهمية النسبية هما :-

١- هام فيما يتعلق بمن ؟

٢- و هام فيما يتعلق بماذا ؟

و لذلك فإن المراجع يجب أن يكون مهتماً :-

١- بمستخدمى القوائم المالية المقصودين .

٢- بمتغيرات القوائم المالية الأكثر تأثيراً على قرارات المستخدمين .

حيث بالنسبة للسؤال الأول فإن المراجع يجب أن يهتم بتحديد مستخدمى القوائم المالية المقصودين خلال المناقشة التمهيدية مع العميل ، فمثلاً لو أنه الغرض من المراجعة هو الحصول على قرض من البنك ، فإن ذلك البنك يفترض أن المستخدم الأساسى للقوائم المالية .

بعد تحديد المستخدمين الأساسيين يتعين على المراجع تحديد عناصر القوائم المالية التى يكون لها تأثير جوهرى على القرارات التى يتخذها هؤلاء المستخدمون للقوائم المالية ، فالدائنون مثلاً قد يكونوا أكثر إهتماماً بمتغيرات القوائم المالية التى تبين مقدره الشركة على سداد الديون كالأصول المتداولة و الخصوم المتداولة و إجمالى الأصول و إجمالى الديون وإجمالى رأس المال فضلاً عن النسب و المؤشرات المختلفة الناتجة عن تلك العناصر السابقة .

بوجه عام لا توجد معايير موحده للحكم على الأهمية النسبية فى مجال المراجعة ، حيث يوجد فى الحياة العملية معياراً عاماً هو أن وجود ١٠٪ خطأ فى عنصر القوائم المالية ، كإجمالى الأصول أو صافى الدخل يعد هاماً ، أما الخطأ الأقل من ٥ ٪ فإنه يعد بصفة عامة غيرهاماً ما لم يكن هناك ظروف تثبت عكس ذلك ، أما الأخطاء التى تتراوح ما بين ٥ ٪ - ١٠ ٪ فإنه يجب أن يحكم عليها فى ضوء الظروف المحيطة فضلاً عن إحتياجات مستخدمى القوائم المالية المقصودين .

و بالطبع فإن تطبيق الإرشاد السابق يكون مقيداً في إعداد حدود الأهمية النسبية للخطأ على أساس إجماليات القوائم المالية ، كالقول ٥ ٪ من إجمالي الأصول ، ١٠٪ من صافي الدخل ، و بمجرد إتخاذ هذا القرار فإن المراجع يجب أن يبدأ في تحديد حدود الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية المختلفة التي تتكون منها تلك الإجماليات للقوائم المالية .

فعلى سبيل المثال لو فرض أن القيمة المسجلة للأصول بالقوائم المالية هي ١٠٠٠٠٠٠جم و من ثم فلو أن المراجع قرر أن ١٠ ٪ تمثل حدود الأهمية النسبية لأخطاء المغالاة في القوائم المالية ، فإنه في تلك الحالة لم تفصح أن ١٠٠٠٠٠ جم مغالاة في قيمة إجمالي الأصول لن تمنع المراجع من إبداء رأي غير متحفظ ، و بمجرد تحديد حدود الأهمية النسبية فإن المراجع يجب عليه أن يخصص تلك القيمة ١٠٠٠٠٠ جم بين المدينين و المخزون و المعدات و ما إلى ذلك من أصول أخرى .

و عادة ما يتم تحديد الأهمية النسبية فقط بعد أن يتوفر للمراجع معلومات كافية عن العميل تسمح له بتقدير مخاطر الخطأ . و بمجرد تحديد العناصر التي تتعرض لمخاطر أخطاء محتملة عالية ، فإن الأهمية النسبية الشاملة لتلك العناصر تخصص بين تلك العناصر على أساس تلك العوامل المتعلقة بالمخاطرة النسبية لتحريف و تغيير القوائم و درجة الثقة الشاملة المرغوبة في نتائج المراجعة .

٦/١/٣ إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي (التحليل التخطيطي) :

يعتبر الفحص التحليلي التمهيدي و الذي يطلق عليه بالتحليل التخطيطي من أكثر الأدوات المستخدمة بواسطة المراجع أهمية في تحديد و تشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً .

و قد عرفت نشره معايير المراجعة و الفحص التحليلي بأنه دراسة و مقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة ، و البيانات يمكن أن تكون عباره عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات و المعدلات .

و يتحدد الهدف الأساسي من الفحص التحليلي في تحليل العلاقات بين بيانات ومعلومات القوائم المالية ، و التعرف على تلك العلاقات التي يكون من المتوقع أن تخضع لنمط معقول و معتدل ، و من خلال مرحلة تخطيط المراجع يجب على المراجع أن

يكون حذرا عندما لا تتطابق تلك العلاقات مع ماهو متوقع من عناصر القوائم المالية المعرضة لمخاطر عالية متوقعة و التي تستحق عناية خاصة .

كما أن الفحص التحليلي يمكن أن يكشف الإتجاهات العامة خلال عدة سنوات كتدهور التدفقات النقدية و حسابات المدينين غيرالمحصلة و المخزون الراكد ، و غير ذلك من أمور هامة للمراجع .

بعبارة أخرى تساعد إجراءات الفحص التحليلي المبدئي المراجع في مرحلة تخطيط عملية المراجعة في تحديد طبيعة و مدى و توقيت إجراءات المراجعة الأخرى عن طريق تمييز الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة من المراجع ، فمثلاً إذا حدث تقلب غير عادى في نسبة مجمل الربح إلى المبيعات فقد يجعل ذلك المراجع إلى التوسع في إجراءات المراجعة الخاصة بالمبيعات و المخزون .

و يشمل الفحص التحليلي المبدئي أو التحليل التخطيطي ما يلي : -

- تحليل النسب والإتجاهات - أو ما يعرف بدراسة علاقات عناصر البيانات المالية في القوائم المالية .
- المقارنات (على سبيل المثال بين المعلومات المالية للشركة والنتائج المتوقعة أو النشرات الداخلية والخارجية أوالمستهدفة (كالموازنات) أو معلومات تخص فترات سابقة (تحليل أفقي) أو بمتوسطات الصناعة.

وحتى يكون الفحص التحليلي المبدئي أداة تخطيطية هامة قائمة يجب أن يتم الأخذ في الإعتبار النقاط التالية :-

١- من المفضل الحصول على النسب وتحليلات الأتجاهات التي يستخدمها العميل في الأدارة اليومية للعمل وتنظيمه ، حيث أن دراسة وتقييم تلك النسب سوف تكون أكثر فعالية من إجراءات تحليلات عامة لنسب لاتنطبق على العميل أو الصناعة التي يعمل فيها .

٢- التركيز دائما على البنود الشاذة وتوثيقها بدلا من أجراء تحليل كتابي مستفيضاً عن كافة البنود .

٣- يتعين دراسة النسب على أساس نسبي ، وعلى سبيل المثال أن إنخفاض معدل دوران المخزون لدى العميل في حد ذاته قد لايشكل إهمية حيث قد يكون ذلك من سمه الصناعة دائما يكون للأمر أهمية إذا كان معدل الدوران أعلى أو أقل من المعدل السائد في الصناعة أو أنه قد ارتفع أو انخفض عن الفترات السابقة .

٤- عند إستخدام الموازنات التقديرية يجب دراسة ما إذا كانت تلك الموازنات قد أعدت أو روجعت واعتمدت بمعرفة أفراد تتوافر لديهم الخبرة المناسبة والإستقلال عن عملية مسك الدفاتر أو عملية الإنتاج ، وما إذا كانت الحسابات الأساسية صحيحة بدرجة كافية لتقديم أرقام ذات دلالة تفيد في أغراض المقارنة .

٥- يتعين على المراجع فحص التقلبات التي تكن متوقعة أو عدم وجود تقلبات كانت غير متوقعة ، والبنود الأخرى التي لم تبدو غير عادية والتي تظهرها أجزاءات الفحص التحليلي اذا كان في اعتقادة ان تلك التقلبات أو البنود غير العادية هي مؤشرات عن أمور لها تأثير مهم على عملية المراجعة .

يوضح الجدول رقم (٣ / أ) عدداً من النسب التي يمكن أستخدامها حسب الصناعة – لمعرفة الدلالات الصحيحة لعمليات العميل .

جدول رقم (٣ / أ)

النسب الشائعة في مجال الأعمال

النسبة	طريقة الحساب	التغيرات المحتملة
معدل دوران المخزون	تكلفة المبيعات / المخزون	إذا كانت النسبة منخفضة ، فقد تعني وجود مشاكل تقادم المخزون أو أن هناك قطع غير سليم
معدل دوران العملاء	العملاء × ٣٦٥ / المبيعات	إذا كانت النسبة عالية ، فقد تعني مشاكل في التحصيل أن المبيعات وهمية أو قطع غير سليم أو اختلاس المتحصلات النقدية ، ويمكن تطبيقها فقط إذا كانت المبيعات غير موسمية أو بخلاف ذلك فيحتاج الأمر إلى إجراء تحليل أكثر تعقيداً ، ويجب أن تتضمن قيمة المبيعات الضرائب البيعية .
معدل دوران الموردين	الموردون × ٣٦٥ / المشتريات	إذا كانت النسبة عالية فقد تعني مشاكل في التدفق النقدي أو قطع غير سليم ، أما إذا كانت منخفضة فقد تعني إلتزامات غير مسجلة أو قطع غير سليم و يجب إدراج قيمة الضرائب البيعية المستحقة في المشتريات .
نسبة مجمل الربح	إجمالي الربح / المبيعات	يمكن أن تدل على وجود خطأ في تقييم المخزون ، أو إلتزامات غير مسجلة ، أو أنواع منتجات غير مربحة ... إلخ . إذا كانت موزعة على الشهور أو على خطوط الإنتاج .
نسبة القروض طويلة الأجل	القروض طويلة الأجل / حقوق المساهمين	إذا كانت النسبة عالية فقد تعني عدم إستقرار النشاط و مشاكل تتعلق باستمرارية المنشأة .
العائد على الإستثمار	الربح قبل خصم الضريبة / صافي الأصول	إنخفاض العائد قد يعني أنواع منتجات غير مربحة و مشاكل تقادم المخزون ، و إذا كان العائد مرتفعاً فقد يدل على أخطاء في القطع أو إلتزامات غير مسجلة .
صافي عائد المبيعات	أرباح التشغيل / المبيعات	نسبة هامة للكشف عن مستوى أداء النشاط خاصة في قطاع التجزئة .
معدل دوران الأصول	المبيعات / إجمالي الأصول	التغيرات في النسبة تعكس مستويات مختلفة لإستخدام الأصول ، إذا كانت النسبة منخفضة فقد تعني تقييم الأصول بأكثر من قيمتها بالنسبة للنشاط .
نسبة الأصول إلى حقوق المساهمين	إجمالي الأصول (بدون الشهرة) / حقوق المساهمين	تقيس حصة المساهمين الفعلية في الأصول ، و تعتمد بدرجة كبيرة على موقف رأس المال، إذا كانت النسبة عالية فقد تدل على التعرض للخطر إذا نشأت خسائر عند إستخدام الأصول .
نسبة القيمة المضافة إلى المبيعات	صافي الربح + تكاليف العمالة / المبيعات	مقياس للإستقرار طويل المدى و خاصة في الأنشطة القائمة على التصنيع ، و يمكن توضيح خصائص التشغيل المختلفة بعقد المقارنات بين المنشآت العاملة في نفس الصناعة .
نسبة التداول	الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة	إذا كانت النسبة منخفضة فإنها تعني إمكانية وجود مشاكل تتعلق باستمرارية المنشأة ، و إذا كانت مرتفعة فيمكن أن تدل على وجود مشاكل في القطع أو إلتزامات غير مسجلة .
نسبة السيولة السريعة (إختبار السيولة)	الأصول المتداولة - المخزون / الخصوم المتداولة	مقياس أكثر إحكاماً من نسبة التداول للقدرة المالية على سداد الديون ، و إذا كانت النسبة منخفضة أو متجهة للهبوط فإنها تدل على إحتمال وجود مشاكل تتعلق باستمرارية المنشأة، و إذا كانت مرتفعة فيحذر من وجود إلتزامات غير مسجلة .
نسبة النقدية	النقدية + الأوراق المالية المتداولة / الخصوم المتداولة	مقياس القدرة المالية على سداد الديون أكثر إحكاماً من نسبة السيولة السريعة ، و قد يكون من المناسب إحالة حسابات المدينين التي يمكن تحصيلها بسرعة إلى البسط .

٣/١/٧ التقييم المبدئى لأنظمة الرقابة الداخلية :

فاذا كانت الإستراتيجية الموضوعة هى الإعتماد على الأجراءات الرقابية فيجب على المراجع أن يعد بيان مكتوب (أما فى شكل خرائط تدفق أو فى شكل مذكرات مكتوبة) عن النظام المحاسبى المستخدم والإجراءات الرقابية أو المحاسبية التى ينوى الأعتماد عليها .

ولتأكيد فهم المراجع للمعلومات التى تم الحصول عليها قد يلجأ المراجع الى متابعه عمليه واحدة خلال النظام مثل القيام بأختبارات مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وبعد توثيق النظام المحاسبى والأجراءات الرقابية التى ينوى الإعتماد عليها يقوم المراجع بأجراء تقديم مبدئى لكل أجراء من تلك الأجراءات الرقابية لتحديد نقاط القوة والضعف فى النظام ، كثيراً ما يستخدم المراجع قائمة أستقصاء لتساعدة فى أجراء ذلك التقويم ، فاذا قرر المراجع عدم الأعتماد على نظام الرقابة الداخلية فانه ليس من الضرورى فى تلك الحالة إعد بيانات مكتوبة (أى توثيق النظام) عن النظام بالتفصيل .

٣/١/٨ أختبارات تنفيذ نظام الرقابة و أختبارات تحقيق العمليات :

بعد أستكمال دراسة نظام الرقابة الداخلية ، والتحديد المبدئى للأجراءات الرقابية التى ينوى المراجع الأعتماد عليها يقوم المراجع بأجراء أختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن تلك الأجراءات تنفذ بالفعل كما هى موضوعة .

ويتم أجراء أختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على الأجراءات الرقابية التى ينوى المراجع الإعتماد عليها فقط نتيجه لتقويمه لنظام الرقابة الداخلية كجزء من الأستراتيجية العامة لعملية المراجعة .

ويجب على المراجع أن يناقش أى نقاط ضعف ظاهرة فى النظام مع المسئولين لدى العميل وتحديد ما إذا كان هناك أجراءات رقابية أخرى معوضة ، وفى حالة عدم وجودها يجب على المراجع تحديد الأثار المحتملة لنقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية على القوائم المالية على طبيعة وتوقيت ومدى أختبارات تحقيق العمليات والأرصدة التى ينوى القيام بها .

وبعـد ذلـك يتـم تصميـم وتنفيـذ إجـراءات تحقيـق العمليـات والأرصـدة Subestantive Tests للتأكد من صحه المبالغ والبيانات الأخرى التى تظهر بالقوائم المالية ، ويبنى إختيار إختبارات تحقيق العمليات على استراتيجية المراجعة ودرجة الأعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

٩/١/٣ النواحى التنظيمية التخطيطية لاداء عملية المراجعة :

لاشك أن عدد المراجعين ذوة الخبرة المكلفين بأجراء عملية المراجعة يختلف تبعا للظروف المحيطة ، وينبغى الإخذ فى الأعتبار عند تشكيل فريق المراجيع البيانات التىتم الحصول عليها عن نشاط العميل مع اعطاء عناية لبعض الامور مثل قطاع الصناعة ومركز العميل ، أدارة العميل ، توزيع القوائم المالية ، القضايا الخاصة بالعميل ، تضارب المصالح ومعاملات الأطراف ذوى العلاقة بالأضافة إلى درجة تعقيد نظم التشغيل الألكترونى للبيانات .

وعند التخطيط لعملية المراجعة يتعين مراعاة النواحى الإدارية التالية المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة : -

- اساس المحاسبة على الوقت والمصاريف .
- الميزانيات التقديرية للوقت والتكاليف .
- إتخاذ الترتيبات لتوفير المتخصصين فى الوقت الملائم .

وعادة ما يتم تنسيق العمل مع العميل حتى يتمكن من أداء عملية المراجعه بطريقه فعاله ولكفاءة ، وفيما يلى أمثلة للأمور التى تؤخذ فى الإعتبار :-

- الجدول الزمنى لتقديم التقرير .
- إتخاذ الترتيبات بشأن ملاحظة الجرد .
- إستخدام فريق المراجعه للحسابات الأليه الصغيره .
- إعداد المرفقات بمعرفة العميل .
- إتخاذ الترتيبات لتوفير السجلات والإحتفاظ بها لأغراض المراجعه .
- التنسيق مع المراجعين الداخليين .

- إتخاذ الترتيبات لقيام موظفى العميل بالمساعده فى بعض الإجراءات مثل إرسال المصادقات وتحديد أماكن المستندات وتسوية الفروق .
- إتخاذ الترتيبات بشأن المكان المخصص للعمل وتوفير أماكن حفظ ملفات المراجعة .

ويعتبر اعداد الموازنة التقديرية للوقت Time Budget جزءاً مهماً لمرحله التخطيط ، حيث توفر وسيلة فعالة لتقدير اتعاب المراجعة وتحديد الأحتياجات الخاصة مع الموظفين ، وتوثيق الجهد المطلوب لكل نطاق فى عملية المراجعة ، كما تساعد على أستغلال الوقت بطريقة فعالة وتخطيط أعمال المراجعة للسنه اللآحقة ، ومع ذلك فأن الوظيفة الاساسية للموازنة هى ملاحظة ومراقبة تقدم سير العمل أثناء تنفيذ عملية المراجعة .

وعاده ما يكون المراجع المسئول عن عملية المراجعة مسئولا عن ملاحظه ومراقبة وقت الموظفين القائمين بالمراجعة ، وأن يقوم بصفة دورية بأبلاغ المدير عن مدى تقدم سير العمل فى عملية المراجعة .

ومع تقدم العمل قد يصبح من الضرورى أجراء تعديلات على الموازنة المعتمدة وذلك بسبب أحداث غير متوقعة ، وعلى المراجع المسئول عندما يدرك أن هناك حاجة لإجراء تعديلات فى تلك الموازنة أن يخطر مدير العملية بذلك حتى يتسنى اتخاذ الأجراء المناسب ، على سبيل المثال مراجعة تقدير الأتعاب وتعديل أستراتيجية المراجعة أو الأفراد ، وعند الأنتهاء من العملية يجب على المراجع المسئول استكمال نموذج مجمل الوقت وتفسير أيه فروق هامة بين الوقت الفعلى والوقت التقديرى .

٢/٣ تصميم برامج المراجعه The Audit Programs

مقدمـــــة

يمثل التحديد المقدم لإجراءات المراجعه جانباً هاماً من عملية تخطيط عملية المراجعه ، وهذا يأخذ شكل برنامج المراجعه المكتوب ، حيث تحدد به إجراءات المراجعه اللازمة لعملية جمع ادلة الإثبات ، فضلاً عن ان ذلك البرنامج يساعد على إرشاد المساعدين ، ويختلف شكل برنامج المراجعه وتفاصيله بإختلاف درجة تعقيد عملية المراجعه .

يهتم هذا الجزء بتحديد طبيعة برامج المراجعه وإعدادها وإعتمادها والإداره الرئيسيه التي يستخدمها المراجع لإجراء ذلك .

١/٢/٣ طبيعة وأهمية برامج المراجعه:

تنص نشرة معايير المراجعه رقم (٢٢) على انه عند تخطيط عملية المراجعه يجب على المراجع أن يأخذ في إعتباره طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذى سيتم تنفيذه وأن يقوم بإعداد برامج مراجعة مكتوب .

ولعل أهم الأسباب الرئيسيه لإستخدام برامج المراجعه هي :-

- تحديد وتوثيق الإجراءات التى سيجريها المراجع قبل بدء الإختبار .
- تسهيل التفويض والإشراف والفحص .
- التأكد من أن كافة الإجراءات المخططه قد نفذت .
- توثيق أداء الإجراءات التي تم تنفيذها .

ويجب أن يحدد البرنامج بتفصيل معقول إجراءات المراجعه التى يعتقد المراجع بضرورتها لتحقيق الأهداف من عمليه المراجعه عن طريق تحقيق كل بند من بنود القوائم الماليه مع تحديد الوقت المقدر لتنفيذ العمل ، وبعد إستكمال تنفيذ كل خطوة من خطوات البرنامج يوقع المراجع على البرنامج مع بيان التاريخ والوقت الفعلى المستنفد أمام البند المختص .

بعباره أخرى فإن برنامج المراجعه عباره عن أداه لتخطيط العمل الذى سيتم فى عملية المراجعه كما انه فى الوقت نفسه أداه للرقابه والإشراف على تنفيذ العمل ، كما

انه يساعد فى تخصيص وتوزيع العمل على مساعدى المراجع الذين يشتركون فى عملية المراجعه وفى تحديد المسئوليه ، ويوضح البرنامج عدد المساعدين المطلوبين ومستويات خبرتهم ويساعد المشرف على متابعة أعمال معاونيه فى القيام بعملية المراجعه ، كما أن التعليمات المكتوبه فى البرنامج تساعد مساعدى المراجع حديثى الخبره من العمل بفاعليه بأقل قدر من الإشراف ، وهذا يسمح للمشرف بالتركيز على النواحى الهامه فى عملية المراجعه التى تتطلب درجه عاليه من المقدره التحليليه والمهارات الفنيه .

باختصار يعتبر برنامج المراجعه بمثابة أداه لتخطيط العمل الذى سيتم فى عملية المراجعه ، كما أنه فى ذات الوقت أداة للرقابه والإشراف على تنفيذ العمل .

٢/٢/٣ أنواع برامج المراجعه والإعتبارات الواجب أخذها عند تصميم تلك البرامج:

١/٢/٢/٣ أنواع برامج المراجعه:

يجب الإشاره الى أنه من المتعذر وضع برنامج موحد للمراجعه Standard Programs يفى بجميع عمليات المراجعه ويتضمن كافة الخطوات والإجراءات التى يمكن أن تطبق على جميع المنشآت محل المراجعه ، وحتى على المنشآت التى تتماثل فى النشاط ، حيث أن كل شركة لها ظروفها الخاصه وبيئتها المختلفه .

إلا انه يمكن القول بأن هناك ثلاثة انواع من البرامج هى

أ- البرامج النموذجيه Standard Programs

وهى عباره عن برامج شامله لأهداف وإجراءات المراجعه التى يمكن تطبيقها فى نوع معين من المنشآت المتماثله ، حيث يمكن للمراجع أن يضع برنامج نموذجى لمنشأة تجارية على سبيل المثال ، فإذا عهد اليه مراجعة إحدى المنشآت التجاريه أمكنة البدء فى تحضير تلك العمليه فى ضوء ذلك البرنامج على ان يقوم بتعديل بعض ما يحتويه البرنامج تبعاً للمعلومات التى يحصل عليها فى ضوء تقييمه لنظام الرقابه الداخلى للشركة .

ورغماً عن ميزة هذا النوع من أنه يكفل منع ما يحدث من سهو في إتخاذ أحد الإجراءات اللازمه لعملية المراجعه ، إلا أنه غالباً ما يتصف بالجمهود وعدم مسايرة ما يحدث من تطور وتغير في المنشأه ذاتها .

ب- البرامج المحدده مسبقا Planned Or Predetermined Audit Programs

يقصد بها البرامج التي تتألف من قوائم تفصيليه تبين الإجراءات الفنيه الواجب إتخاذها لتحقيق أهداف المراجعه ، وهي تعد بعد دراسه تفصيليه متأنيه لظروف المنشأه موضوع المراجعه ، وبعد أن يتفهم المراجع لظروف المنشأه ودرجة كفاية نظم الرقابه الداخله لها .

ومن الواضح أن ذلك البرنامج يختلف عن الموحد الذي يطبق على جميع المنشأت ، ويستخدم ذلك النوع من البرامج المحدده مسبقاً الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر بعد مراعاة طبيعة النشاط وظروف الشركه .

ويتميز هذا النوع من البرامج بما يلي :-

١- يساعد على تقسيم العمل بين المراجع الخارجي ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته .

٢- يساعد على تجنب السهو عن بعض الإجراءات والخطوات الضروريه للمراجعه ، كما يمنع تكرار بعض الخطوات .

٣- تعتبر البرامج سجلاً كاملاً للعمل الذي أداه المراجع ومساعديه .

٤- تعتبر نواة للمراجعه في السنوات اللاحقه وأساساً سليماً لوضع خطة العمل بها .

وينتقد هذا النوع من البرامج لأنه يؤدي الى تحويل عمليات المرجعه الى عمليات روتينيه تؤدي بطريقه اليه ، كما قد يحد من قدرة مندوبي المراجع على الإبتكار أو التجديد .

ولذلك يتعين إقتراح أى ملاحظات عن طريق مساعدي المراجع على النواحي الموضوعه ، وإقتراح أية تعديلات مناسبه عليها ، كما يجب قيام المراجع بتعديل البرامج من وقت لأخر تبعاً للظروف المستجده .

جـ - برامج مراجعه متدرجة نحو الخطوط الرئيسيه PpogressiveAudit Programs

حيث يقتصر هذا النوع من البرامج على تحديد الخطوط الرئيسيه لعملية المراجعه والأهداف الواجب تحقيقها ، على أن تترك الخطوط التفصيليه الواجب إتباعها وكمية الإختبارات التى يعتمد عليها لحين البدء فى العمليه .

فتلك البرامج تحتوى على العناوين الرئيسيه فقط ويتم إستكمال تحديد إجراءات المراجعه أثناء تنفيذ عملية المراجعه .

ويتطلب ذلك النوع من البرامج فى أنه يعطى للمشرف على عمليه المراجعه حرية ومرونه كبيره فى تحديد إجراءات المراجعه التى سيتم إتباعها تبعاً للظروف المحيطه، الا أنه يتطلب فيمن ينفذه خبره عمليه ومهاره فنيه ومقدره مهنيه كافيه .

٢/٢/٢/٣ الإعتبارات الواجب أخذها فى الحسبان عند تصميم برامج المراجعه:

ينبغى مراعاة عدة إعتبارات عند تصميم برامج المراجعه ، وتختلف تلك الإعتبارات حسب ما إذا كان البرنامج يرتبط بعملية مراجعه جديده أو عملية مراجعه متكرره على النحو التالى :-

أ- برنامج مراجعه لعملية جديدة:

حيث أن المراجع ليس لديه معرفه كافيه عن نقاط القوه أو الضعف فى نظام الرقابه الداخليه ، وبالتالى على المراجع أن يقوم بوضع الخطوط العريضه للبرنامج ، ثم يعقب ذلك دراسة وتقديم نظام الرقابه الداخليه الخاص بالعميل ، وبناء على ذلك يقوم المراجع بتكملة التفاصيل الخاصه بالبرنامج ، ويمكن بعد ذلك إختيار إجراءات المراجعه المرتبطه بنواحى محدوده من عملية المراجعه مع تقدم العمليه خلال مرحلة التنفيذ .

أياً كان الأمر بالنسبه لأى عمليه مراجعه جديده يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره تحقيق هدفين إضافيين عند تصميم برنامج المراجعه هما :-

- تحديد أرصدة الحسابات الإفتتاحيه والتأكد من صحتها .

- معرفة المبادئ المحاسبيه التي أستخدمت في المده السابقه كأساس لتحديد ما إذا كانت المبادئ المطبقه في المده الحاليه هي نفسها المطبقه في العام السابق طبقاً لمعيار الثبات .

ب-برنامج عملية مراجعه متكررة:

يجب على المراجع في اى عمليه مراجعه متكرره أن يقوم بدراسة برنامج المراجعه وأوراق العمل الخاصه بالسنه السابقه قبل إعداد البرنامج الخاص بالسنة الحاليه .

وعن طريق دراسة تلك البيانات وعن طريق خبرة المراجع ومعرفته بالشركة يكون للمراجع الدرايه والمعلومات الكافيه التي تمكنه من تصميم البرنامج الجديد .

الا أن ذلك ليس معناه إتباع برنامج المراجعه الخاص بالسنة السابقه حرفياً ، لأن ذلك معناه تجاهل أية تغيرات تكون قد حدثت في ظروف المنشاه خلال السنة الحاليه مثال ذلك نظام الرقابه الداخليه أو الطرق المحاسبيه المستخدمه .

٣/٢/٣ نموذج برنامج المراجعة:

رغماً أن معظم مكاتب المحاسبه القانونيه لا تقوم بإعداد دليل وبرنامج للمراجعه في الحياه الواقعيه - حيث ينفذونه بطريقه تلقائيه وغير مكتوبه - الا أن ذلك قد يؤدى الى غياب أدلة الإثبات الكافيه اللازمه لعملية المراجعه بالإضافه الى عدم ضمان الإستفاده من كافة مزايا إستخدام برامج المراجعه ،

وينقسم برنامج المراجعه الى عدة أجزاء أو أقسام رئيسيه هي :-

١ - أهداف المراجعة:-

وهو يمثل الأهداف التي يتعين تحقيقها لإتمام عملية المراجعه ، وعادة ما يتم تخطيط أهداف المراجعه وتصميم إجراءات المراجعه التفصيليه في ضوء تأكيدات الإداره ، وتعرف التأكيدات Assertions بأنها عباره عن سلسله من الإقرارات التي تصدرها الإداره في القوائم الماليه ، وعلى سبيل المثال فإن التأكيد في القوائم الماليه بأن المخزون هو ١٠٠٠٠٠ جنيه يعني ضمنياً أن الإداره تقر بأن المبلغ المبين والموصوف بأن المخزون في تاريخ الميزانيه ليس أكثر أو أقل من حقيقته ، وتؤكد الإقرارات بصفه خاصه بأن المخزون :-

أ- سجل بالكامل . (الإكتمال Completeness) .

ب- سجل على نحو حقيقى (أى ان المخزون موجود - الوجود Existence).

جـ - سجل صحيحاً (أى أن الكميات سجلت صحيحه وأن الأسعار صحيحه ، وأن العمليات الحسابيه قد تمت على وجه صحيح ، وأن الوصف مناسب والتحميلات تمت على الفتره المحاسبيه الصحيحه - أو ما يعرف بالدقه Accuracy) .

د -تم تقييمه على نحو مناسب (مثال ، التكلفه ، أو صافى القيمه البيعيه أيهما أقل - التقويم Valuation) .

هـ - مملوك للمنشاه (الملكيه - Ownership) .

و - عرض على نحو مناسب وأن الإفصاحات تامه وصحيحه - (Presentation)

٢- إجراءات المراجعة:

وهى الخطوات التنفيذيه لتحقيق أهداف المراجعه ، وكل أجراء من تلك الأجراءات يحقق هدفاً أو أكثر من أهداف عملية المراجعه ، فمثلاً إجراءات مراجعة النقديه بالصندوق والبنوك قد تكون كما يأتى :-

أ- راجع عينه ممثلة للمستندات المؤيده للصرف ، وسجل نتيجة هذا الإختبار فى ورقة العمل .... وذلك الإجراء يحقق هدف التحقق من صحة أرصدة النقديه .

ب-راجع السياسات والإجراءات المحاسبيه الخاصه بعلاقة المنشاه مع البنك .... ذلك الإجراء يحقق هدف التحقق من صحة أرصدة النقديه بالإضافه الى التحقق من صحة تبويب النقديه فى الميزانيه بطريق صحيحه وأنه قد تم الإفصاح عنها بكفاية .

٣- أوراق عملية المراجعة:

وهى تمثل كشوف ومذكرات تحليليه يقوم المراجع بإعدادها أو الحصول عليها لدراستها وتحليلها لتساعده فى تنفيذ عملية المراجعه .

٤- تعليمات إرشاديه أخرى:

وتتمثل فى تحديد فترة المراجعه ، و الوقت المقرر وتاريخ الإبتداء ، وتاريخ الإنتهاء ، والوقت الفعلى بالإضافه الى إسم المراجع وتوقيعه .

وفيما يلى نموذجاً موضحاً لبرنامج مراجعة فى أحد المنشآت التجاريه :-

نموذج لبرنامج مراجعه (جزئى)

مكتب .... إسم المنشأه : ....

محاسبون ومراجعون قانونيون .... أعد البرنامج بمعرفة: ....

سجل تجارى : .... راجعه : ....

إسم العمليه	فترة المراجعه	الوقت المقدر	تاريخ الإبتداء	تاريخ الإنتهاء	الوقت الفعلى	إسم المراجع	توقيعه	ملاحظات
مراجعة العمليات النقديه :- (١) الأهداف ١- التأكد من أن رصيد النقديه الموضح بدفتر النقديه مطابق لما هو موجود فعلاً بخزائن المنشاه أو لدى البنوك ٢- التأكد من أن رصيد النقديه الموضح بدفتر النقديه يمثل ما يجب أن يكون موجوداً فعلاً . (ب) الخطوات : ١- جرد النقديه نهاية الفتره الماليه وعمل محضر بنتيجة الجرد . ٢- الحصول على شهادة من البنك برصيد المنشاه طرفه فى تاريخ إعداد الحسابات الختاميه . ٣- مراجعه مستنديه : (أ) مراجعه مستنديه لكشف البنك مع إشعارات الإضافه والخصم . (ب) مراجعه مستنديه لمذكرة التسويه . (ج) مراجعه مستنديه للمدفوعات النقديه (د) مراجعه مستنديه للمقبوضات المستنديه . ٤- مراجعه حسابيه : (أ) مراجعة نقل المجاميع الى دفتر اليوميه العامه . (ب) مراجعة الترحيلات الى حسابات العملاء . (جـ) مراجعة الترحيلات الى حسابات العملاء والموردين . (د) مراجعة المجاميع الأفقيه والرأسيه لدفتر النقديه . (هـ) مراجعة نقل المجاميع من صفحة لأخرى .								

٣/٣ التوثيق وأوراق العمل وعلامات المراجعه Documentation and Auditing Work papers

مقدمة

ينبغي على المراجعين توثيق الأمور الهامه التى تؤكد أن تنفيذ عملية المراجعه قد تمت وفقاً لمعايير المراجعه المتعارف عليها ، ولذلك يتعين ان يكون شكل أوراق العمل ومداها مناسباً لظروف وإحتياجات عملية المراجعه وما يدل على فهم المراجع لهيكل الرقابه الداخلية بالإضافه الى إجراءات المراجعه التى تم تنفيذها وعلى سبيل المثال برامج المراجعه، والكشوف المؤيده للبيانات الوارده بالقوائم الماليه ، والمصادقات الوارده من الغير . .) .

فى هذا الجزء يتم الإهتمام بدراسة طبيعة ومحتويات أوراق المراجعه وإرشادات إعدادها ، وربط إعدادها بمرحلة تخطيط المراجعه .

١/٣/٣ طبيعة أوراق العمل وإرشادات إعدادها :-

تعرف أوراق المراجعه بأنها السجلات أو الملفات التى يحتفظ بها المراجع للإدلال على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذه خلال عملية المراجعه ، فهى توضح الإجراءات المتبعه وإختبارات الإلتزام بالسياسات والإختبارات الأساسيه المؤداه ، والمعلومات التى تم الحصول عليها ، وإستنتاجات المراجعه التى تمت بخصوص كل نظام فرعى وكل رصيد حساب ظاهر بالقوائم الماليه .

ولعل الغرض من أوراق العمل ما يأتى :-

- تساعد مباشرة فى اداء عملية المراجعه .
- تمثل سجل تاريخى للعمل الذى تم عن طريق فريق عمل المراجعه .
- تحتوى بشكل أساسى على رأى المراجع فى القوائم الماليه .
- تمد المراجع بالمعلومات التى يستخدمها فى إعداد تقريره .
- تساعد الشركاء والمشرفين والمساعدين الأول فى فحص وتقويم العمل الذى قام به الموظفون الخاضعون لإشرافهم .

- يلزم الرجوع اليها عند القيام بعملية المراجعه الخاصة بالسنة التاليه .
- تعتبر دليل الإثبات الرئيسى على ما قام به المراجع من عمل إذا حدث فى المستقبل إدعاء علية بالإهمال عند أداء واجباته .

وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بيان معايير المراجعه رقم (٤١) عن أوراق المراجعه ، ويلزم ذلك البيان المراجع بان يقوم بإعداد والإحتفاظ بأوراق مراجعة كسجل بالعمل المؤدى والنتائج التى يتم التوصل اليها بالنسبه للأمور الهامه .

وقد عرفت النشره أوراق المراجعه بأنها السجلات التى يحتفظ بها المراجع الخارجى بالإجراءات التى توصل اليها فيما يتعلق بعملية الفحص ، ويجب أن تلائم أوراق المراجعه ظروف عملية المراجعه وإحتياجات المراجع ، وطبقاً لتلك النشره تتضمن العوامل التى تؤثر على حكم المراجع بشأن كمية ونوع ومحتوى أوراق المراجعه المطلوبه بشأن عملية معينه ما يلى :-

- طبيعة وحالة سجلات العميل ونظام الرقابه الداخلية الخاص به .
- إحتياجات المراجع فى الإشراف على عمل مساعديه ودراسة ذلك العمل طبقاً لظروف كل حاله .

وعلى الرغم من ان كمية أوراق المراجعه ونوعها ومحتوياتها قد تختلف من حاله الى أخرى طبقاً للظروف الا أنها بصفة عامه طبقاً لمعايير المراجعه تتضمن سنة إرشادات :-

١- البيانات الكافيه لتوضيح أن القوائم الماليه تتفق مع سجلات العميل .
٢- أن عملية المراجعه قد تم تخطيطها كما فى حالة إستخدام برامج مراجعة وان عمل المساعدين قد تمت دراستة والإشراف عليه بما يفيد الإلتزام بالتقيد بأحكام أول معيار من معايير العمل الميدانى .
٣- أنه قد تمت دراسة نظام الرقابه الداخليه الخاص بالعميل وتقويمه لتحديد مدى الإختبارات التى ستقتصر عليها إجراءات المراجعه بما يفيد التقيد بأحكام المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى .
٤- إجراءات المراجعه التى أتبعت والإختبارات التى أديت للحصول على ادلة إثبات بما يفيد التقيد بأحكام المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى .

٥- كيفية معالجة الإستثناءات والأمور الأخرى غير العاديه التى أظهرتها عملية المراجعه والبت فيها .

٦- التعليقات المختلفه التى أعدها المراجع والتى توضح النتائج التى توصل اليها بشأن بعض أوجة عملية المراجعه المهمه .

٢/٣/٣ محتويات أوراق عمل المراجع Content of Audit Working paper

يتم حفظ أوراق المراجعه عادة فى نوعين من الملفات هما :-

- الملف الدائم ويحتوى على خلفيه عن المنشأة فضلاً عن البيانات الأخرى التى لها صفة الإستمرار .
- الملف الجارى ويحتوى على أوراق المراجعه الخاصه بالسنة الحاليه موضوع المراجعه .

١/٢/٣/٣ الملف الدائم The Permanent file

الهدف الرئيسى من إعداد الملف الدائم والإحتفاظ به هو توفير البيانات الهامه التى لها صفة الدوام دون حاجة لإستخراجها كل عام ، ويتعين فحص محتويات الملفات كل عام ، ويتعين أن يتم فحص تلك الأغرام سنوياً للتأكد من أنها كامله ومتصله بالموضوع، ويتعين ترتيب الملف الدائم بإسلوب منهجي ووضع فهرس مناسب له .

بصفه عامة تشمل محتويات هذا الملف ما يأتى :-

١- التفاصيل الخاصه بمهمة المراجعه بما فى ذلك خطاب التعيين أو أى عرض لأداء عملية المراجعه .

٢- المستندات القانونيه التى يكون لها تأثير هام على عملية المراجعه مثل :-

- عقود تأسيس الشركة والنظام الأساسى لها .
- مستندات الملكيه وعقود الإيجار .
- إتفاقيات القروض وعقودها .

٣- صور من محاضر جلسات مجلس الإداره أو الجمعيه العامه .

٤- وصف نظام الرقابه الداخلية المستخدم بالمنشأه ونتائج تقييم المراجع لذلك النظام .

٥- خطابات الإداره الخاصه بالسنوات السابقه والردود عليها .

٦- نسخة موقعه من القوائم الماليه فى ملف خاص بالإضافه الى تحليلات أهم حسابات الميزانيه والتى لها أهميه مستمره ، كأسهم رأس المال و الفائض المحتجز والديون طويلة الأجل والآلات والمعدات .

٧- نتائج الفحص التحليلى ، وتتضمن التغيرات السنويه فى أهم النسب والمؤشرات الماليه التشغيليه ، كنسب الربح الإجمالى ونسب التداول ومعدل العائد على حقوق المساهمين.

٨- تقدير الوقت اللازم لمراجعة إجماليات القوائم الماليه ، وتتمثل أهمية تلك التقديرات فى انها تساعد على جدولة المهمه ، فضلاً عن رقابة الإنجاز الذى تم بما فى ذلك الإشراف على المساعدين .

٢/٢/٣/٣ الملف الجارى The Current File

ويتضمن هذا الملف جميع اوراق المراجعه الخاصه بالسنة الحاليه محل المراجعه ، وهى تحتوى على البيانات اللازمه لتأييد رأى المراجع ، ويتعين أن تكون كل ورقه عمل مكتمله وان تتضمن إسم العميل والفتره محل المراجعه وإسم من اعدها أو توقيعه بالأحرف الأولى ، وتاريخ الإعداد وعنواناً يوضح مضمونه ورقة العمل ويتعين أن تشير أيضاً بوضوح الى :-

- هدف المراجعه المرتبط بإختبار المراجعه .
- مصدر البيانات وبيان العمل الذى تم إجراؤة .
- مدى تحقيق الإختبار لأهداف المراجعه .

ومن أمثلة البيانات التى يتضمنها الملف الجارى :-

١- المراسلات بين المراجع والمنشأه .

٢- برامج المراجعه .

٣- جميع ملاحظات المراجع وإستفساراته التى نشأت فى خلال القيام بعملية المراجعه وردود المنشاه عليها والإجراء الذى أتبع بالنسبه للنقاط المثاره .

٤- قائمة الإستقصاء الجاريه عن نظام الرقابه الداخليه .

٥- ميزان المرجعه .

٦- التسويات المختلفه التى أجراها المراجع على القوائم الماليه .

٧- الكشوف التحليليه التفصيليه (مرفقات الميزانيه) وتشمل تحليلاً للبنود الهامه فى حساب الأرباح والخسائر وبيان تفصيلى لبعض عناصر الميزانيه (مثل كشوف المدينين واوراق القبض والأصول الثابته) .

٨- ملخصات لمحاضر وجلسات مجلس الإداره التى لها أثر على الحسابات .

٩- ملخصات للعقود المهمه التى لها أثر على الحسابات .

١٠- نسخه من القوائم الماليه وصورة من تقرير المراجع عليها .

٣/٣/٣ ملكية أوراق المراجعه والإحتفاظ بها :

تعد اوراق المراجعه ملكاً للمراجع ، ومع هذا فإن حقوق ملكية المراجع لتلك الأوراق تخضع عادة لقيود وإعتبارات وأداب وسلوك المهنة ، فمثلاً عندما تكون تلك الأوراق مطلوبه كجزء مكمل لسجلات العميل فإن المراجع يجب علية طبقاً لقواعد وأداب وسلوك المهنة أن يوفر نسخاً من تلك الأوراق للعميل ، كما أن معايير المراجعه قد حذرت من جهة اخرى من أن تحل أوراق المراجعه محل سجلات العميل ، أكثر من ذلك فإن القاعده ٣٠١ من دليل قواعد وأداب قد ركزت على سريه تلك الأوراق والمحافظه عليها .

وحتى الآن لا توجد قواعد واضحة وصريحة فيما يتعلق بالإحتفاظ بأوراق المراجعة،

إلا أنه لتقرير سياسة مناسبة للإحتفاظ بالسجلات فان المراجع يجب أن يكون حذراً بخصوص المتطلبات القانونية لحفظ تلك الأوراق طبقاً لقوانين الفحص الضريبى والتى غالباً ما تتطلب الإحتفاظ بها لمدة خمسة أعوام ، كما أن الارشادات العامة تتطلب من المراجع الإحتفاظ بأوراق المراجعة فترة كافية لمقابلة أحتياجات الشركة أو المكتب .

ولاشك فأن استخدام الوسائل الحديثة كالميكروفيلم قد سهلت لحد كبير من حفظ سجلات وأوراق المراجعة ، كما مكنت حفظ السجلات والأوراق فترات طويلة كلما كان ذلك ضروريا .

٤/٣/٣ تخطيط واعداد اوراق المراجعة:

تشير نشرة معاير المراجعة رقم (١١)، الى أن التبكير بتعيين المراجع الخارجي له مزايا عديدة بالنسبة للمراجع أو للعميل ، حيث أن ذلك يساعد المراجع على تخطيط عملة بحيث يتم تنفيذ العمل بسرعة وبكفاءة ويمكنه من تحديد مدى العمل الذى يمكنه القيام به قبل تاريخ الميزانيه .

ولاشك فأن تعين المراجع فى وقت مبكر خلال السنة المالية للعميل سوف يسمح بأستيفاء أوراق المراجعه ومستنداتها بشكل أفضل ، حيث يمكن للمراجع أن يبدأ فى أعداد ملف اوراق المراجعة الدائمة كما أنه سوف يستمر فى اعدادة خلال مرحلة التخطيط للمراجعة ، لان هذا الملف يعد جزءاً من العمل المطلوب لتعريف المراجع بالعميل والنشاط الذى يمارسه ، كما أن الفحص التحليلى يجب أن يبدأ أيضاً خلال مرحلة التخطيط للمراجعه ،و تضمين نتائجة فى مستندات تحفظ بالملف الدائم .

كذلك فإن التعين المبكر للمراجع سوف يسمح أيضاً بإتخاذ قرار مبكر بخصوص مدى إمكانية إستخدام العاملين لدى العميل كالمراجعين الداخليين والإعتماد عليهم بواسطة المراجع الخارجى ، ولا شك فإن إستخدام هؤلاء العاملين فى إعداد بعض أوراق المراجعه يكون من شأنه تخفيض الوقت المبذول بواسطة المراجع الخارجى فى عملية المراجعه ، الأمر الذى سيؤدى بالتبعيه الى تحقيق كفاءة عملية المراجعه .

٥/٣/٣ علامات المراجعه Audit Tick Marks

عادة ما يلجأ المراجع الى إستخدام علامات أو رموز خاصه لتمييز فحصهم للدفاتر والسجلات ، حيث أن عملية المراجعه تتضمن خطوات متشعبه من مراجعة حسابيه لمجاميع اليوميات الى مراجعة الترحيلات وترصيد الحسابات الى مطابقه مستنديه بالأرقام الثابته بالدفاتر ، فبعد ان ينتهى المراجع أو أحد مساعديه من إتمام أية خطوه من تلك الخطوات فإنه يؤشر بالدفاتر أو المستندات بعلامة معينه .

وتجدر الإشاره الى أنه ليست هناك علامات أو رموز متعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين القانونيين ، بل أن لكل مراجع رموزه وعلاماته الخاصه والتى يجب أن يحتفظ بسريتها عن موظفى المنشأه محل المراجعه ، ويجب على المراجع أن يعد قائمه بالعلامات

حيث قد يرى المراجع - بالنسبه لطبيعة الأختبار - إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً أن يحصل على كشوف الحساب رأساً من البنك وأن يقوم هو بنفسه بإعداد مذكرة التسوية بدلاً من الأعتماد على مذكرة التسوية التى أعدها العميل .

أما بالنسبه للتوقيت - فأذا كانت الأنظمة الرقابية على المبيعات جيدة و يمكن الإعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات المدينين والمبيعات قبل إ نتهاء السنه المالية بشهر أو شهرين والعكس صحيحاً .

أما بالنسبه للمدى - فأن فاعلية نظام الرقابة تؤثر على كمية الأختبارات التى يقوم بها المراجع ، فاذا ما كانت الأنظمة فعالة فإن المراجع يحتاج الى أختبارات أقل والعكس صحيح .

وتقويم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية بغرض إكتشاف الغش والأخطاء أو منبع حدوثها يقتضى منطقياً فحص كل نوع عن العمليات مع أخذ الأتى فى الإعتبار :-

- بحث أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها .
- تحديد الإجراءات الرقابيه التى يجب أن تمنع أو تكتشف مثل هذه الأنواع من الغش والأخطاء .

أو الرموز التى سيستخدمها فى عملية المراجعه ، وأن يوضح أمام كل علامه او رمز مدلوله ، حتى يكون موظفوا مكتبة على بينة بتلك العلاقات وما تم عنها وحتى يكون هناك توحيد فيما بينهم فى استخدام العلامات مما يسهل على المراجع ان يتتبع اعمال مندوبيه ومراجعتها .

وفيما يلى أمثله لبعض العلاقات او الرموز المستخدمه فى الحياه العملية :-

الرمز (م ع)	توضع تلك العلامة بجانب المبلغ للدلاله على مطابقة العمليةمع المستند المؤيد لها .
الرمز (ت ر)	توضع تلك العلامة بجانب المبلغ الموضح بأى حساب للدلاله على مراجعة ترحيل المبلغ من دفتر اليومية .
الرمز (م ص)	توضيح هذه العلاقه بجانب المبلغ للدلالة على وجود مصادقة او شهادة من الادارة تؤيد صحة ذلك الرقم .
الرمز (ر ص)	توضع بجانب ارصدة الحسابات بدفتر الاستاذ للدلالة على صحة رصيد الحسابات .
الرمز (ك ش)	توضع بجانب اى مبلغ بالقوائم المالية او الحسابات الختامية للدلالة على وجود كشف تحليلى لذلك البند .

الفصل الرابع
دراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية

مقدمـــــة

يقع على عاتق أدارة المنشأة وجود نظام سليم لهيكل الرقابة الداخلية ، كما أن من مسئوليتها أيضاً المحافظة على ذلك النظام والتأكد من سلامة تطبيقة أو بلاشك فإن هناك ضرورة عملية لوجود ذلك النظام حتى تؤدى الشركة اعمالها بطريقة سليمة وبكفاية فى الأداء ، مع ذلك التأكيد فأن أنظمة الرقابة الداخلية فى حد ذاتها لاتضمن الكفاية فى ادارة اعمال الشركة او تمنع التواطؤ بغرض الغش .

وينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى المتعارف عليها على أنه يجب ان يتم الحصول على فهم كاف بنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالإضافة الى تحديدطبيعة وتوقيت ومدى نطاق الاختبارات التى يجب أدائها .

يركز هذا الجزء على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، حيث يتم تناول العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وعملية المراجعة ، وكيفية استخلاص خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال من دراسه أهداف الرقابة الداخلية ، بالاضافة الى عرض دراسه وتقييم نظام الرقابة الداخلية اثناء اداء عملية المراجعة ووصف اسلوب توثيق الاساليب الرقابية، كما يتم دراسة الارتباطات مع إجراءات المراجعة الأخرى ، تحقيقاً لتلك الأهداف يتم تقسيم هذا الجزء الى النقاط التالية:-

١/٤ طبيعة هيكل الرقابة الداخلية .

٢/٤ عناصر هيكل الرقابة الداخلية .

٣/٤ هيكل الرقابة الداخلية وعملية المراجعة ومخاطر عملية المراجعة .

٤/٤ الاعتبارات العامة المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية.

٥/٤ دراسة نظام الرقابة الداخلية .

٦/٤ توثيق الفهم الخاص بهيكل الرقابة الداخلية .

٧/٤ أختبارات الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية .

٨/٤ تقييم نظم الرقابة الداخلية .

١/٤ طبيعة هيكل الرقابة الداخلية:

لقد تم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية للإدارة و المراجعين المحايدين فى أدبيات المراجعة من سنوات عديدة ، ففى نشرة صادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان الرقابة الداخلية تم ذكر عدة عوامل تشارك في الاعتراف المتزايدبأهمية الرقابة الداخلية على النحو التالى :-

١-اصبح نطاق وحجم منشات الاعمال معقداً جداً وتزايد بشكل واسع لدرجة أن الإدارة يجب ان تعتمد على تقارير كثيرة وتحليلات شاملة وعريضة حتى يمكنها الرقابة على العمليات بفاعلية .

٢-يقدم الضبط والفحص الحتمى فى نظام الرقابة الداخلية الجيد الحماية والضمان ضد الضعف البشرى وتخفض من أحتمال حدوث الاخطاء والمخالفات .

٣-من غير العملى أن يقوم المراجعون بإجراء عمليات المراجعة لأغلب الشركات داخل قيود أقتصادية للأتعاب ودون الاعتماد على نظام للرقابة الداخلية للعميل .

٤-واثناء العقود الأربعة التالية ، تزايد أهمية الرقابة الداخلية ن لدرجة انه قد تم الزام كافة الشركات العامة بالأحتفاظ بنظم رقابة داخلية بحيث توفر ضمان بمنع أى تقارير مالية مضللة .

وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (١) الرقابة الداخلية بأنه :-

"الخطة التنظيمية والإجراءات والطرق التى تتبعها الشركة من أجل حماية والمحافظة على أصولها ، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وإمكانية الإعتماد عليها، وتنمية الكفاية الإنتاجية فى عمليات الشركة وتشجيع الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة . "

على ذلك فإن الرقابة الداخلية بذلك المعنى تشمل أنظمة الضبط الداخلى Internal check والمراجعة الداخلية Internal Auditing وجميع أنظمة الرقابة المالية والتى من شأنها تحقيق الأهداف السابقة .

فالرقابة الداخلية بهذا المعنى الواسع قد تشمل نظام للرقابة عن طريق الموازنات التقديريه Budgetary Control ونظاماً للتكاليف المعياريه والتقارير الدوريه والإحصائيه عن الإنتاج وخطط تدريب العاملين لمساعدتهم على تفهم أعمالهم وزيادة كفاءتهم ، كما قد تشمل بعض أوجة النشاط الأخرى مثل دراسة الوقت و الحركة Time And Motion Study وإستخدم وسائل الرقابه على جودة الإنتاج .

وحيث ان الرقابه الداخليه بذلك المعنى أوسع بكثير مما تتطلبه أغراض المراجعه، حيث أن المراجع لا يؤهلة تأهيلة العلمى ولا خبرته العلميه للحكم على بعض الأمور السابقه ، حيث أنه ليس خبيراً فى دراسة الوقت والحركه أو تقويم نظم تدريب الموظفين أو دراسة جودة الإنتاج .

وحيث أن المراجع مسئولاً عن دراسة وتقويم نظام الرقابه الداخليه ، لأنه على أساس تلك الدراسة يحدد المراجع طبيعة ومدى وتوقيت الإختبارات التفصيليه التى سيقوم بها ، وحيث أن تعريف الرقابه الداخلية بذلك المفهوم الواسع يشمل على أمور تخرج عن إختصاص المراجع فمن الضرورى تتحدد بدقه تامه مئولية المراجع عن تقويم نظام الرقابه الداخليه .

وبتمثل النفهوم الواسع للرقابه الداخليه تتضح أنة يمكن تقسيمها الى عنصرين:-

أ- رقابة داخلية محاسبية Accounting Controls

تهدف الى المحافظه على أصول المشروع والتأكد من دقة البيانات المحاسبيه ودرجة الإعتماد عليها وتتضمن أنظمة الضبط الداخلى والمراجعه الداخليه .

ب- رقابة داخلية إدارية Administrative Controls

تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجيه والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

وقد إستقر الرأى بين الجمعيات والهيئات المهنيه على مسئولية المراجع عن تقويم ودراسة أنظمة الرقابه الداخلية المحاسبية ، وعن عدم مسئوليتة عن دراسة والتقويم أنظمة

الرقابه الداخلية الإداريه إلا فى أحوال خاصه إن وجد ان أنظمة الرقابه الإداريه لها علاقه أو تأثير على السجلات المحاسبيه وعلى درجة الإعتماد عليها .

وبعبارة اخرى فإنه نظراً لضرورة إبداء الرأى حول عدالة وصدق عرض القوائم الماليه ، ينصب إهتمام المراجعين على اساليب الرقابه المحاسبيه ، كما يجب أن يوجة عنايته لذلك العنصرين الأخيرين من عناصر الرقابه الإداريه ، فلا فائده لنظام الرقابه إذا لم يلتزم العاملين بالشركة بإتباع تعليماته وإجراءاته ، كما يجب أن يتحقق المراجع من عدم وقوع أية مخالفات قانونيه مثل قانون منع الشركات الأمريكيه من إعطاء الرشوه للعملاء الأجانب Foreign Corrupt Practice Act .

بإيجاز يقع الإهتمام الرئيسى للمراجع أولاً على عناصر وأساليب الرقابه المحاسبيه ، كما أنه من المهم كذلك أن يعطى عناية للعنصرين الأخيرين من عناصر الرقابه الإداريه .

وقد أصدر مجلس معايير المراجعه نشرة معايير المراجعه رقم (٥٥ قسم رقم ٣١٦) بعنوان دراسة هيكل الرقابه الداخليه فى عملية مراجعة القوائم الماليه Consideration Of The Internal Control Structure In Financial Statement Audit ، توسعت تلك النشره جوهرياً فى كل من معنى الرقابه الداخلية ومسئوليات المراجع فى الوفاء بالمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى ، ..... ، وفى عام ١٩٩٠ أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين إرشاد الراجعه عن الرقابه الداخليه Internal Control Audit Guide لمساعدة المراجعين فى تطبيق نشرة معايير المراجعه رقم (٥٥) .

٢/٤ عناصر هيكل الرقابة الداخلية:

ينص القسم رقم ٣١٩ فقره رقم (٦) من نشرة معايير المراجعه رقم(٥٥)على ما يأتى :-

يتكون هيكل الرقابه الداخليه للمنشأه من السياسات والإجراءات التى يتم وضعها لتوفير ضمان معقول بأن أهداف الوحده سوف يتم تحقيقها .

وقد يتضمن هيكل الرقابه الداخلية (ICS) لمنشأ ما مجموعه مختلفه من السياسات والإجراءات والكثير من الأهداف ، تتمثل مهمة المراجع فى دراسة هيكل الرقابه الداخلية فى تحديد الأمور التى تعتبر ملائمه لعملية مراجعة القوائم الماليه للمنشأه.

تتعلق السياسات والإجراءات التى تعتبر أكثر ملائمه لعملية المراجعه بمقدره المنشاه على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات الماليه بشكل معين يتسق مع التاكيدات التى يتم تضمينها فى القوائم الماليه ، وتجدر الإشاره الى ان هناك خمسة انواع من التأكيدات هى :-

١- الوجود أو الحدوث .

٢- الشمول .

٣- التقويم او التخصيص .

٤- الحقوق والإلتزامات .

٥- العرض والإفصاح .

قد تتضمن الأهداف العامه للمنشأة ككل اهداف فرعيه مالية وغير ماليه ، حيث يتمثل الهدف المالى العام عادة فى إعداد التقارير الماليه الصادقه وفى الوقت المناسب للمساهمين والهيئات الرقابيه مثل هيئة تنظيم تداول الأوراق الماليه ، وقد يكون هناك أهداف ماليه خاصة بتحسين التدفقات النقديه والأرباح لكل سهم ، على النقيض من ذلك قد تهدف الأهداف غير الماليه الى تحقيق الرقابه الجيده على الجوده ، تطوير منتجات جديده .

بإختصار ترتبط دراسة المراجع لهيكل الرقابه الداخليه للمنشأة بشكل رئيسى بسياسات وإجراءات الرقابه التى تتعلق بالإهداف الماليه ، من الأن فصاعداً سوف يتم إستخدام إصطلاح النظم الرقابيه controls كمرادف لسياسات وإجراءات الرقابه Control Policies And Procedures .

عناصر هيكل الرقابه الداخلية:

Elements Of International Control Structure

تنص نشرة معايير المراجعه رقم (٥٥) قسم (٣١٩) فقره (٨) على أنه لأغـراض عملية مراجعة القوائم الماليه ، يتكون هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة من العناصر الثلاثـة التالية : (١) بيئة الرقابة ، (٢) النظام المحاسبى ، و(٣) اجراءات الرقابة .

(١) بيئة الرقابة : Control Environment

توجد سياسات وإجراءات الرقابة للمنشأة داخل مجموعة مـن العوامـل التى يشـار اليها كلية بأصطلاح بيئة الرقابة Control Environment ، وتتمثـل هـذه العوامـل فيما يلى :

- فلسفة الإدارة وطريقة التشغيل .
- الهيكل التنظيمى .
- مجلس الإدارة .
- طرق توزيع السلطة والمسئولية .
- طرق الرقابة على الإدارة .
- المراجعة الداخلية .
- سياسات وممارسات الأفراد .
- التأثيرات الخارجية .

قد تعزز البيئة الرقابية من فعالية سياسات وإجراءات الرقابة ، على سبيل المثال فـأن ممارسات شئون الإفراد التى قد تؤدى الى تعين موظفين غير جديرى بالثقة أو غير أكفـاء قد يجعل عملية الرقابة ضعيفة وغير فعالة تعكس البيئة الرقابية للمنشأة الشـكل والإتجاه العام للإدارة ، و يجب أن يدرك مجلس الإدارة مدى أهمية سياســات واجراءات الرقابـة فى الشركة .

فلسفة الإدارة وطرق التشغيل:

Management Philosophy And Operating Style

تلعب الإدارة دوراً رئيسيا فى تحديد بيئة رقابة صالحة داخل التنظيم و تتأثر البيئة عكسيا عندما تكون الإدارة غير راغبة فى تحديد إجراءات وسياسات رقابة ملائمة أو عندما تفشل فى التقيد و التمسك بتلك السياسات والإجراءات المقررة .

قد تؤثر الخصائص التالية لفلسفة الإدارة و طريقة التشغيل جوهريا على بيئة الرقابة :-

- مدخل الإدارة فى التعامل مع مخاطر الأعمال والرقابة عليها .
- التأكيد والتركيز الذى تضعه الإدارة على الوفاء بالموازنات والأرباح والأهداف الإخرى المالية والتشغيلية .
- اتجاه الإدارة وتصرفاتها تجاه التقارير المالية .

تأثير تلك الخصائص قد يتم تضخيمه عندما تخضع الإدارة لسيطرة أحد الإفراد أو بعض من الإفراد بغض النظر عن العوامل الإخرى كبيئة الرقابة ، على سبيل المثال إذا كانت الإدارة تكافح بشكل مفرط نحو تعظيم الأرباح فى التقارير المالية ، قد يقرر المراجع أن يقوم بتقييم مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى لأغلب التأكيدات .

الهيكل التنظيمى : Organizational Structure

يسهم الهيكل التنظيمى فى وجود بيئة رقابه داخلية جيدة عن طريق توفير اطار عام لتخطيط وتنسيق رقابة العمليات ، يتضمن الهيكل التنظيمى للشركة :

(١)تحديد شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية للشركة متضمنا تحديد وظائف الإدارة والتقرير عن العلاقات المرتبطة .

(٢)النهوض بأعباء تحديد المسئولية وتفويض السلطة داخل كل وحدة تنظيمية .

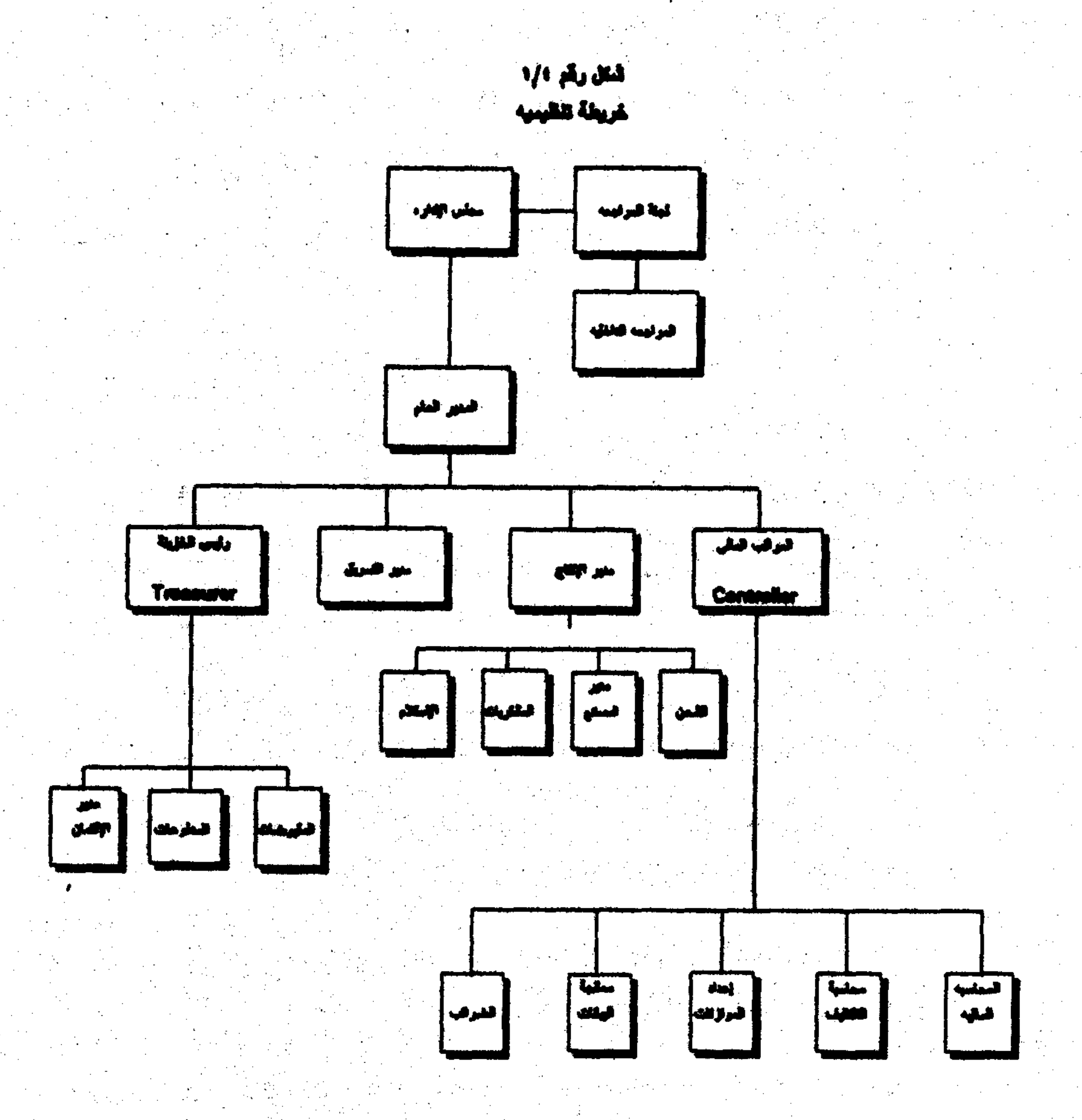
ولاشك أن تنظيم الوحدة التى تتعامل مع التشغيل الألكترونى للبيانات الحاسبة ذات أهمية خاصة فى بيئة الرقابة .(١)

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول ذلك الموضوع يمكنه الرجوع الى:

- د . أمين السيد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

عادة ما يتم الهيكل التنظيمي للشركة بيانيا في خريطة التنظيم ، تعكس مثل الخرائط خطوط السلطة والتقرير عن العلاقات . بين السلطة والمسئولية كما هو واضح في الشكل رقم ٤/٢ .



شكل رقم ١/٤
خريطة التنظيمية

مجلس الإدارة : Board Of Directors

مجلس المديرين يجمع بمسئوليات الوكيل والإشراف العامة داخل المنشأة ، مجلس الإدارة النشط الذى يتضمن لجنة مراجعة فعالة يسهم بشكل كبير فى وجود رقابة داخلية جيدة ، حيث يقوم مجلس الإدارة بالأشراف على أنشطة المنشأة ، بينما تقوم لجنة المراجعة بالأشراف على أعداد التقارير المالية ومتابعتها ، بالإضافة الى مساعدة مجلس الإدارة فى الوفاء بمسئولياته ، كما تساعد لجنة المراجعة على ضمان خط اتال مباشر بين المجلس وبين المراجعين الخارجين والداخليين للمنشأة ، مجلس الإدارة المجتهد قد يقلل من أهتمامات المراجع المرتبطة بنواحى معينة من فلسفة الإدارة وطريقة تشغيلها .

طرق تخصيص السلطة والمسئولية :

Methods Of Assigning Authority And Responsibility

يتم تعزيز الشعور بالرقابة فى المنظمة عندما يتم تحديد وتوصيل طرق الإدارة لتخصيص السلطة والمسئولية بوضوح ، على سبيل المثال يجب أن يتم تقرير السياسات المكتوبة الخاصة بالممارسات المقبولة ، تعارض المصالح ، قواعد السلوك ، علاوة على ذلك يجب أن يحدد توصيف الوظائف واجبات محددة ، والتقرير عن العلاقات والقيود . تبعا لذلك يجب أن يكون هناك توثيق لنظم الحاسب الألكترونى بصف الإجراءات الخاصة بالتصديق على العمليات المالية والتغييرات فى النظم .

طرق الرقابة على الإدارة : Management Control Methods

وهى عبارة عن الطرق التى تؤثر على الرقابة المباشرة للأدارة على ممارسة السلطة المفوضة للأخرين ، ومقدرة الإدارة على الأشراف على كافة أنشطة المنشأة . تتضمن تلك الطرق ما يلى :

- التخطيط ، وأعداد الموازنات ، التنبؤ وتخطيط الأرباح .
- الطرق التى تقارن الأداء الفعلى بالأنشطة المخططة وتوصيلها الى المستويات الإدارية الملائمة .

- فحص الأنحرافات عن المتوقع وإجراء التصرف التصحيحى الملائم وفى الوقت المناسب.
- الأشراف على السياسات الخاصة بتطوير وتعديل النظم المحاسبية سواء كانت يدوية أو الكترونية .

تتباين أهمية تلك الطرق بشكل يتناسب مع حجم وتعقيد أعمال المنشأة فى الشركات الصغيرة الحجم ، والتنظيمات التى تدار عن طريق ملاكها ، والرقابة الجيدة للمدير المالك قد يتم تدنية الحاجة اليها عن طريق الرقابة المحددة بوضوح .

فعلى سبيل المثال عندما يقوم المدير - المالك بالأشراف على أداء الموظفين الذين يتعاملون مع النقدية وعندما يقوم بفحص ومراجعة مذكرات مطابقات البنك ، فأن مخاطر التحريفات فى التأكيدات المتعلقة بحساب النقدية يتم تخفيضها بشكل جوهرى.
بينما فى الشركات الضخمة وحيث لايمكن الأستغناء عن طرق الرقابة الرسمية باعتبارها تمثل أداة فعالة يكون الأمر على النقيض تماماً .

المراجعة الداخلية : Internal Auditing

تمثل المراجعة الداخلية نشاط تقييمى حيادى داخل الوحدة ، تسهم المراجعة الداخلية فى وجود بيئة رقابة جيدة عن طريق مساعدة الإدارة فى الأشراف على فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الأخرى ، بالإضافة لذلك فأن المراجعين الداخليين يمكن أن يقدموا أقتراحات بناءه بغرض تحسين هيكل الرقابة الداخلية .

ترتبط فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (١) بسلطتها ، (٢) درجة تأهيل المراجعين الداخليين ، (٣) الموارد المتاحة لهم .

جدير بالذكر يجب أن يكون المراجعين الداخليين محايدين عن الأقسام التى يقوموا بمراجعتها ، كما أنهم يجب أن يقدموا تقاريرهم مباشرة الى مجلس الإدارة أو الى لجنة المراجعة .

سياسات وممارسات الأفراد : Personal Policies And Practices

وهى تعتبر متطلب رئيسى للبيئة السليمة ، والتى تضمن صلاحية ونزاهة الأفراد الذين يجب أن ينفذوا سياسات وإجراءات المنشأة ، يجب أن يتم توظيف الأفراد أيضا بأعداد كافية ويجب أعطائهم موارد كافية بالشكل الذى يضمن لهم تحمل أعباء مسئولياتهم المحددة .

بالإضافة الى الصلاحية يجب أن يتقيد الأفراد بالمعايير الوظيفية والأخلاقية الموجودة وتعتمد صلاحية ونزاهة الافراد لحد كبير على سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب و المكافآت وتقييم الأداء و الترقيه .

التأثيرات الخارجيه External Influences

قد يزداد الشعور بالرقابه على المنشاه عن طريق وجود تأثيرات خارجيه ، على سبيل المثال متطلبات الإشراف والإلتزام المفروضة عن طريق جهات قانونيه .

على سبيل المثال قد تتعرض البنوك لفحص عن طريق إصدار أكثر من التنظيمات القانونيه ، مثل تلك التأثيرات قد تحتم على الإداره أن تختار سياسات وإجراءات محدده لهيكل الرقابه الداخليه .

النظام المحاسبى Accounting System

يتمثل العنصر الثانى لهيكل الرقابه الداخليه فى النظام المحاسبى ، والذى يتكون من الطرق والسجلات المقررة لتحديد ، تجميع ، تحليل ، تبويب ، تسجيل وتقرير عمليات المنشأة بالإضافة الى الأحتفاظ بنظام مساءلة ومحاسبة عن الأصول والخصوم المرتبطة .

وقد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) قسم (٣١٩) فقرة (١٠) الى أن النظام المحاسبى الفعال يجب أن يقوم بالآتى :

- تحديد وتسجيل كافة العمليات المالية الصحيحة .

- وصف العمليات المالية بتفصيل كاف وفي الوقت الملائم بحيث يسمح بالتبويب الصحيح للعمليات المالية لأغراض التقرير المالى .
- قياس قيمة العمليات المالية بالشكل الذى يسمح بتسجيل قيمتها النقدية الصحيحة فى القوائم المالية .
- تحديد الفترة الزمنية التى تحدث عنها العمليات المالية بحيث تتيح تسجيل العمليات المالية فى الفترة المحاسبية الصحيحة .
- عرض العمليات المالية بشكل صحيح والافصاح عنها فى القوائم المالية بشكل كاف.

بوجه عام تتكون العمليات المالية من عمليات تبادل الأصول والخدمات بين المنشأة الأطراف الخارجية بالإضافة الى تحويل وأستخدام الأصول والخدمات داخل الشركة .

يجب أن يوفر النظام المحاسبى للشركة مراجعة كاملة لمسار عملية المراجعة لكل عملية مالية، مسار العملية يمثل سلسلة من أدلة الأثبات التى يتم توفيرها عن طريق وضع دليل أرشاد أو توثيق يربط بين أرصدة الحسابات والنتائج الأخرى الملخصة مع بيانات العملية الأصلية ، تعتبر مسارات العملية المالية جوهرية بالنسبة لكل من الإدارة والمراجعين ، على سبيل المثال تستخدمة الإدارة المسار فى الإستجابة أو الرد على الإستفسارات المقدمة من العملاء أو الموردين بخصوص أرصدة حساباتهم ، كما يستخدم المراجعون المسار فى التحقيق المستندى وتتبع العمليات المالية .

إجراءات الرقابة : Control Procedures

تمثل إجراءات الرقابة العنصر الثالث من عناصر هيكل الرقابة الداخلية ، ومثل العنصرين السابقين فأن إجراءات الرقابة تتكون من السياسات والإجراءات التى يتم تحديدها لتوفير ضمان معقول بأن أهداف المنشأة سوف يتم تحقيقها ، وقد تكون إجراءات الرقابة قابلة للتطبيق على مجموعة وحيدة من العمليات المالية على سبيل المثال المبيعات أو قد يكون لها قابلية واسعة للتطبيق ويمكن أن تتكامل داخل مكونات محددة من بيئة الرقابة أو النظام المحاسبى .

يمكن تبويب إجراءات الرقابة بحيث تشمل الأنواع التالية :

- التصديق الصحيح .
- الفصل بين الواجبات .
- المستندات والسجلات .
- الإقتراب من نظم الرقابة .
- المراجعات الحيادية .

فيما يلى شرح لكل نوع من الأنواع السابقة ، كما يتم تقديم أمثلة عن إجراءات الرقابة المحددة فى كل نوع بالإضافة الى العلاقة بين إجراءات الرقابة وتأكيدات القوائم المالية .

التصديق الصحيح : Proper Authorization

يتمثل الغرض الرئيسى من إجراءات التصديق الصحيح فى ضمان أن العمليات المالية قد تم التصديق عليها عن طريق موظفى الإدارة اللذين يتصرفون داخل نطاق سلطتهم و قد تكون سلطة التصديق عامة أو محددة ، حيث ترتبط الأولى بالظروف العامة التى فى ظلها يتم التصديق على العمليات المالية على سبيل المثال قوائم الأسعار النموذجية للمنتجات وسياسات البيع بالإئتمان ، بينما ترتبط التصديقات المحددة بمنح سلطة تصديق على أساس كل حالة ، وهذا قد يحدث على سبيل المثال فى العمليات المالية غير المتكررة مثل النفقات الرأسمالية الرئيسية وأصدارات أسهم رأس المال ، أيضا قد يتم التصديق المحددة على العمليات المتكررة التى تزيد عن حدود محددة فى سلطة التصديق العامة على سبيل المثال منح أئتمان لعميل لا يفى بشروط الأئتمان المحددة بسبب ظروف مخففة .

فى النظم المحاسبية الحديثة يتم ادخال العمليات المالية أحيانا عن طريق الحاسب الألكترونى ، على سبيل المثال ينتج بعض برامج المخزون أوامر الشراء أتوماتيكيا عندما تصل مستويات المخزون عند مستوى نقطة أعادة الطلب المحددة مسبقا ، وتقوم بتحويل الأوامر الكترونيا الى الحاسبات الألكترونية للموردين بدون التدخل البشرى . فى مثل

تلك المواقف يتم تحويل سلطة تصديق الإدارة إلى رموز داخل برنامج الحاسب الإلكتروني.

هناك إختلاف بين سلطة تصديق الإدارة على العمليات المالية وموافقة الموظف، فالتصرف داخل نطاق سياسات الإئتمان المصرح بها على سبيل المثال ، حيث يمكن لموظف قسم الإئتمان الموافقة على ائتمان لعملاء فرديين ، أيضا تعتبر اجراءات سلطة التصديق هامة في الحد من الأقتراب من الأصول ، المستندات و الأصول وأجهزة وبرامج الحاسب الإلكتروني .

غالبا ما يكون لإجراءات سلطة التصديق السليم تأثير مباشر على مخاطر الرقابة لتأكيدات الوجود أو الحدوث ، وفي مواقف تأكيدات التقويم والتخصيص .

وعادة ما يتبع التصديق على العمليات المالية تنفيذ تلك العمليات المالية ، لذلك يتم الإرتباط بتأكيد الوجود أو الحدوث .

بالإضافة لذلك فأحيانا مايتم تنفيذ العمليات المالية عند سعر مصرح ومصدق عليه، على سبيل المثال قد يصدق مجلس الإدارة على شراء شركة تابعة عند قيمة محددة، فى مثل هذا الموقف فأن سلطة التصديق ترتبط بتأكيد التقويم المرتبط بالشراء .

<u>الفصل بين الواجبات :</u> **Segregation Of Duties**

يتضمن هذا النوع من اجراءات الرقابة تخصيص المسئولية المرتبطة بالعملية المالية حيث توفر واجبات كل موظف أوتوماتيكيا ضبط داخلى على عمل موظف أو موظفين آخرين ، يتمثل الهدف الرئيسي للفصل بين الواجبات فى منع حدوث أو الإكتشاف الفورى للأخطاء أو المخالفات عند أداء المسئوليات المحددة .

وهناك أربعة مواقف يتضح منها عملية الفصل بين الواجبات هي :

١- يجب أن يتم تحديد المسئولية عن تنفيذ العملية المالية ، تسجيل العملية المالية وحيازة الأصول الناتجة من العملية المالية على أفراد أو أقسام مختلفة .

فعلى سبيل المثال يجب أن يقوم موظفى قسم الشراء بعمل أوامر الشراء ، كما يجب أن يقوم موظفى قسم الحسابات بتسجيل البضائع المستلمة ، كما أن موظفى

المخازن يجب أن يقوموا بحيازة تلك المنتجات ، قبل تسجيل عمليات المشتريات ، يجب على موظفي قسم الحسابات بالتأكد من أن عملية الشراء قد تم التصديق عليها وأن البضائع الصادر لها أوامر شراء قد تم استلامها ، يوفر القيد المحاسبي بدورة أساس المحاسبة والمساءلة عن البضائع في المخازن .

٢- يجب أن يتم تخصيص الخطوات المختلفة المرتبطة بتنفيذ العملية المالية على الأفراد أو الأقسام المختلفة ، فعند تنفيذ عملية المبيعات في شركة صناعية ، يمكن أن يتم تحديد المسئولية الخاصة على المبيعات ، وإستيفاء أمر البيع ، وشحن البضائع واعداد الفاتورة للعميل على الأفراد المختلفين .

٣- يجب الفصل بين مسئوليات بعض الأعمال المحاسبية ، على سبيل المثال في ظل النظام المحاسبى اليدوى يجب أن يقوم أفراد مختلفين بامساك دفتر الأستاذ العام ودفاتر أستاذ مساعد حسابات المدينين بينما يجب أن يقوم الأفراد المصرح لهم بتسجيل المدفوعات والمقبوضات النقدية بعدم مطابقة حسابات البنوك .

٤- يجب أن يكون هناك فصل سليم بين الوجبات داخل قسم تشغيل البيانات الكترونيا وبين قسم تشغيل البيانات الكترونياوالأقسام المستخدمة .

فهناك وظائف عديدة داخل قسم تشغيل البيانات الكترونيا يجب أن يتم الفصل بينما وهى على سبيل المثال تحليل النظم ، أعداد البرامج ، تشغيل الحاسب والرقابة على البيانات ، بالإضافة الى ذلك يجب أل يقوم هذا القسم بتصحيح البيانات المقدمة عن طريق الأقسام المستخدمة ، كما يجب أن يكون مستقلا من الناحية التنظيمية عن الاقسام المستخدمة .

لاشك أن تطبيق الفصل بين الواجبات في الشركات الصغيرة يعتبر أمراً أكثر صعوبة مقارنة بما يتم في الشركات الكبيرة ، بسبب وجود أعداد قليلة من الموظفين ، ومن المعتاد فى تلك الشركات الصغيرة أن يكون المالك مشارك نشط فى أدارة الشركة، لذلك فقد يقوم بأداء أشراف ومراجعة مباشرة على أداء الموظفين بهدف تعويض الفصل غير الكافي بين الواجبات .

فيما يلى أمثلة عن كيف يؤثر الفصل بين الواجبات على مخاطر الرقابة المرتبطة بثلاثة تأكيدات :

١- فصل وظيفة حيازة الأصول عن وظيفة الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية للأصول تساعد على تخفيض مخاطر السرقة ، حيث لن يكون لدى مرتكب السرقة أى فرصة لتغطية السرقة عن طريق إستبعاد السجل الخاص بالأصول (تأكيد الحدوث أو الوجود) .

٢- الفصل بين الواجبات المرتبطة بتشغيل عمليات المدفوعات النقدية ومطابقة حسابات البنوك يخفض من مخاطر مدفوعات البنك غير المسجله ، حيث انها سوف تكتشف عند عملية المطابقه (تأكيدات الشمول) .

٣- فصل الموافقه على المستند الخاص بالسداد والتوقيع على الشيك عن طريق الفرد الذى حدد أولاً الموافقه على المستند وقيم الشيك يخفض من مخاطر كتابة الشيك بقيمة غير صحيحه (تأكيد التقييم أو التخصيص) .

<u>المستندات و السجلات :</u> Documents and Records

توفر المستندات أدلة إثبات عن حدوث العمليات الماليه ، و السعر وطبيعة وشروط العمليات الماليه ، وكأمثلة عن الأنواع الشائعه للمستندات ما يأتى :

الشيكات ، العقود و الفواتير ، وعندما يتم التوقيع على المستندات كما ينبغى وعلى نحو واف فانها توفر أيضاً الأساس لتحديد المسئوليه عن تنفيذ وتسجيل العمليات الماليه ، تعتبر المستندات المرقمه والمسلسله مفيده فى الإحتفاظ بنظام رقابة ومساءلة ، ولا شك أن الترقيم المسلسل للمستندات يساعد على ضمان أن :-

(١) أن كافة العمليات الماليه قد تم تسجيلها .

(٢) أنه ليست هناك أية عمليات مالية قد تم تسجيلها أكثر من مرة .

يجب الإشاره الى أنه يتعين الإحتفاظ بكافة المستندات الملغاه عندما يتم إستخدام مستندات مرقمه بشكل مسلسل .

إجراءات التوثيق يجب أن تنهض بأعباء إعداد المستندات في وقت مناسب عن طريق موظفي التشغيل عند قيم تنفيذ العمليات الماليه ، يتم تسجيل العمليات الماليه عندما يتم تسليم المستندات الى قسم المحاسبه فوراً .

السجلات : Records

وهي تتضمن سجلات مرتبات الموظفين والتي تبين بيانات الأجور المتراكمه لكل موظف بالإضافه الى سجلات الجرد الدائمه ، كمثال على نوع آخر من السجلات يتمثل في الملخصات اليوميه للمستندات المحرره ، على سبيل المثال فواتير المبيعات والشيكات ، يتم مقارنة تلك الملخصات بشكل مستقل بعد ذلك على مجموع القيود اليوميه المناظره لتحديد ما إذا كانت كافة تلك العمليات قد تم تسجيلها .

تعتبر أيضاً لائحة الحسابات الأساس للتبويب السليم للعمليات الماليه ، بينما ترتبط الإجراءات المحاسبيه بتشغيل المستندات في الوقت المناسب داخل قسم الحسابات، ويتضمن دليل الإجراءات المحاسبيه تعليمات داخل قسم الحسابات ، ويتضمن دليل الإجراءات المحاسبيه تعليمات خاصه بتسجيل وترحيل العمليات الماليه ، على سبيل المثال قد يتم تحديد أن :

(١) يقوم المشرف على الحسابات بالمراجعه الدوريه للقيود اليوميه بغرض تقييم معقولية تبويب الحسابات .

(٢) يتم التحقق من كافة المستندات المرقمه بشكل سليم مسلسل مع ما يتم إثباته في دفاتر اليوميه .

وكأمثلة على إجراءات الرقابه على المستندات والسجلات وعلاقتها بتقييم مخاطر الرقابه الخاصه بتأكيدات القوائم الماليه ما يلي :-

١- يرتبط الإحتفاظ بالسجلات بشكل سليم (على سبيل المثال سجلات المخزون الدائمه ، الملفات الرئيسيه لحسابات المدينين ، وملفات مرتبات العاملين) مع تأكيدات الوجود او الحدوث .

٢- يرتبط إستخدام أو المحاسبه عن تتابع المستندات المرقمه المسلسله بتأكيدات الشمول.

٣- توفر المستندات الأصليه مثل فواتير المبيعات والشيكات والقيم التى يتعين إستخدامها فى تسجيل العمليات الماليه والتى ترتبط مباشرة بتأكيدات التقويم والتخصيص .

<u>الإقتراب من نظم الرقابه : Access Controls</u>

تختص تلك النظم بالحد من نوعين من الإقتراب من الأصول والسجلات الهامه هما : -

١- الإقتراب المادى المباشر .

٢- الإقتراب غير المباشر عن طريق إعداد أو تشغيل المستندات ،

على سبيل المثال أوامر المبيعات ومستندات المدفوعات التى تصدق على إستخدام التصرف فى الأصول ، لذلك تتعلق تلك النظم الرقابيه بشكل رئيسى بحماية الأجهزه والأصول ، المستندات ، السجلات وبرامج وملفات الحاسب الالكترونى ، وتساعد تلك النظم الرقابيه على تخفيض مخاطر السرقه ومن ثم تعد ملائمة فى تقييم مخاطر الرقابه الخاصه بتأكيدات الوجود أو الحدوث .

تتضمن نظم الرقابه أيضاً إستخدام الأجهزه الميكانيكيه والإلكترونيه فى تنفيذ العمليات ، على سبيل المثال تساعد الات تسجيل النقديه على ضمان أن كافة عمليات المتحصلات النقديه قد تم تسجيلها ، كما أنها تتيح عمل ملخصات بالمتحصلات اليوميه ، وتعتبر مثل تلك النظم الرقابيه ملائمة فى تقييم مخاطر اللرقابه الخاصه بتأكيدات الشمول .

عندما يتم أجهزة تشغيل البيانات إلكترونياً يجب أن يتم الحد من الإقتراب من أجهزة الحاسب الإلكترونى ، وسجلات وملفات البيانات وبرامج الحاسب الا على الموظفين المصرح لهم والمصدق عليهم ، ويتم إستخدام عديد من وسائل الرقابه مثل الشفرات وكلمات السر وعلامات التحديد بغرض تخفيض مخاطر الرقابه الخاصه

بتأكيدات الوجود أو الحدوث ، الشمول والتقويم أو التخصيص المرتبطه بمجموعه من العمليات والحسابات التى يتم تشغيلها فى نظم تشغيل البيانات إلكترونياً .

الضبط الداخلى المستقل : Independent Checks

(١) تتضمن وسائل الضبط الداخلى التحقق من العمل المؤدى عن طريق فرد أو قسم آخر ،

(٢) التقويم السليم للقيم المسجله ، وكأمثلة على الضبط المستقل والتأكيدات التى ترتبط بها :

١- الضبط الحسابى اليدوى لدقه إعداد الفواتير ، العمليات الحسابيه للأجور وملخصات المخزون (تأكيدات التقويم أو التخصيص) .

٢- مقارنة الأصول وملخصات المخزون فعلاً مع تلك المسجلة محاسبياً على سبيل المثال مطابقات البنوك ، الجرد المادى ، عد النقديه (تأكيدات الوجود أو الحدوث ، أو الشمول والتقويم) .

٣- فحص الإداره للتقارير التى تلخص تفاصيل أرصدة الحسابات مثل ميزان مراجعه حسابات المدينين ذو الأعمار (تأكيدات التقويم) .

٤- فحص الإداره للتقارير التى تلخص تفاصيل أرصدة الرقابه ، هناك أمثلة عديده تم تقديمها عن العلاقات بين إجراءات رقابه محدده وتقييم مخاطر الرقابه الخاصه بالأنواع الثلاثه التاليه عن تأكيدات القوائم الماليه :

(أ) الوجود أو الحدوث .

(ب) الشمول .

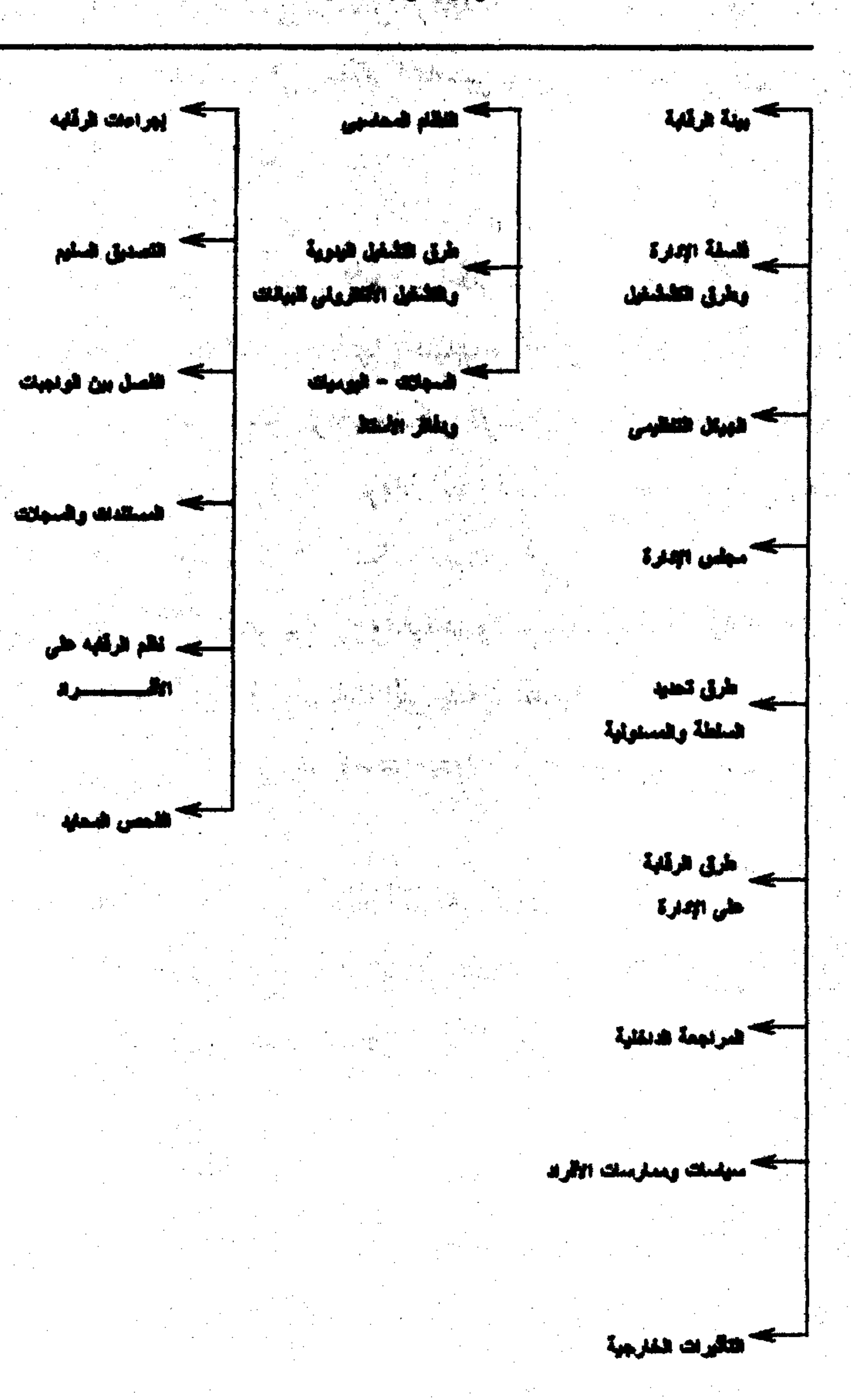
(جـ) التقويم أو التخصيص .

ويمكن إستخلاص أن إجراءات الرقابه لديها إحتمال أكبر مرتبط بتخفيض مخاطر الرقابه الخاصه بتلك التأكيدات مقارنه بتأكيدات الحقوق والإلتزامات والعرض والإفصاح .

يوضح الشكل البيانى التالى رقم (٢/٤) ملخص بيانى بالعناصر الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية .

شكل بيانى رقم (٢/٤)

عناصر هيكل الرقابة الداخلية



٤/٣ هيكل الرقابة الداخلية وعملية المراجعة ومخاطر المراجعة

٤/٣ هيكل الرقابة الداخلية وعملية المراجعة

هناك علاقة بين هيكل الرقابة الداخلية وعملية المراجعة يمكن إيجازها على النحو التالى : -

١- فهم مرحلة الفحص المبدئى لوسائل الرقابة الداخلية بتزويد المراجع بخلفية كافية عن الرقابة وتدفق العمليات فى النظام المحاسبى ، ويتعين التمييز بين كل من الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى .

فالنظام المحاسبى يتكون من عده وظائف يتم من خلالها تبادل أو تحويل أو إستخدام الاصول والخدمات بين الشركة والأجزاء الخارجة عنها ، حيث تم جمع بيانات تلك العمليات بواسطة المستندات ومعالجتها وتحليلها والتقرير عنها فى النظام المحاسبى ، ومن خلال معرفة المراجعة بالبيئة الرقابية يمكن الإلمام بالهيكل الإدارى للعميل وتوزيع المسئوليات والسلطات وإدارة نظام الرقابة الداخلية متضمنة وظائف المراجعة الداخلية، كما أن تفهم تدفق العمليات فى النظام تساهم فى إثراء خلفية المراجع عن أنواع عمليات العميل وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها ، ينطوى كل ذلك على معرفة طرق معالجة البيانات التى يتبعها العميل .

٢- يمكن أن يستنتج المراجع بأن الأستنتاجين التاليين بعد أنتهائه من الفحص المبدئى لهيكل الرقابة الداخلية : -

أ - لاجدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من ذلك .

ب- تزيد نفقات أى دراسة أو تقييم أضافى للنظام ، متضمنا إختبار الإلتزام بتطبيقه- عن المنافع المتوقعة من ذلك الفحص .

ويتوقف المراجع إذا ما وصل الى أى من الأستنتاجين ، عن إجراءات أى دراسه أو تقييم إضافى لهيكل الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية المراجعة، أو الأستمرار فى عملية المراجعة ، ومن ثم يجب عليه فى تلك الحالة الأخيرة أن يصمم برنامج للأختبارات الأساسية للمراجعة بدون الأعتماد عليه على أى إجراءات رقابة

داخلية تتبعها الشركة ، وفى كافة الأحوال يجب أن تتضمن أوراق المراجعة الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية عرض أسباب عدم قيامه بدراسه تفصيلية للنظام .

٣- إذا قرر المراجع - بعد الأنتهاء من مرحلة الفحص المبدئى والإعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، فعليه الأستمرار فى فحص النظام لتحديد كفايه أساليب الرقابة فى تزويدة بدرجه معقوله من التأكد بعد وجود أخطاء ومخالفات جوهرية ،

وفى تلك الحالة تركز تلك الفحوص على إساليب رقابة معينه تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة أو إكتشافها .

وتتضمن تلك الفحوص الإستفسار من موظفى العميل وفحص المستندات المكتوبة (اختبارات الإلتزام بالسياسات وملاحظة إجراءات معالجة العمليات وتداول الإصول)

.

٤- يقوم المراجع بعمل تقييمه النهائى لنظام الرقابة الداخلية على ضوء تقييمه المبدئى للنظام و نتائج إختبارات الإلتزام بالإجراءات والسياسات الرقابيه ، وبناء على ذلك التقييم النهائى يتم : -

أ- تحديد مقدار أدلة الإثبات المرتبطه بإصداره القوائم الماليه واللازم الحصول عليها ، ويكون ذلك القرار ذا أهميه رئيسيه لعملية المراجعه .

ب- تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغها لإدارة الشركة ، ويعتبر هذا القرار عريضاً لعملية إختبار نظام الرقابه الداخليه ، وإذا ما إكتشف المراجع مواطن ضعف جوهريه ، يجب عليه تبليغ تلك الحقائق كتابة الى العميل ، وغالباً ما يقدم المراجع بعض التوصيات لإزالة مواطن الضعف .

٤/٢/٢ مخاطر المراجعه وهيكل الرقابه الداخلية:

من خلال تقييم المراجع لهيكل الرقابه الداخليه وإعداد الخطط اللازمه لجمع أدلته المراجعة يمكن أن يحقق بعض الأطمئنان لحو نوعين من المخاطر المرتبطة بإبداء رأيه بخصوص التقارير المالية وهما : -

أ - مخاطر وجود أخطاء جوهرية فى السجلات المحاسبية .

ب - مخاطر إحتمال عدم كفاية أختبارات المراجعة لأكتشاف تلك الأخطاء .

حيث يعتمد المراجع لدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للأطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أوأى مخالفات فى السجلات المحاسبية ، حيث يقل أحتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات الى حدها الأدنى إذا ما كانت إجراءات نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وقادره على توفير بيانات محاسبية يمكن الأعتماد عليها .

ومن ناحية إخرى فإن المخاطر الناتجة عن عدم أمكانية أختبارات المراجع من أكتشاف تلك الإخطاء إنما ترتبط مباشرة بدرجه العناية المهنية التى يتبعها المراجع فى إجراءات الفحص ، وفى سبيل مواجهه تلك المخاطر ، يجب على المراجع أن يعدل من طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية ، حتى يتم تعويض مواطن الضعف فى نظام الرقابة الداخلية التى إكتشفها عند فحصة للنظام .

٤/٤ الإعتبارات العامة المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية :

General Consideration Of Internal Control Structure

حددت نشرة معايير المراجعة (٥٥) ثلاثة إعتبارات عامة تتعلق بهيكل الرقابة الداخلية هى :

(١) مسئولية الإدارة .

(٢) الضمان المعقول .

(٣) الحدود الحتمية أو الكامنة .

وفيما يلى شرح لتلك الإعتبارات الثلاثة :

مسئولية الإدارة : Management Responsibility

إن تحديد هيكل رقابة داخلية ملائم والحفاظ عليه يعتبر مسئوليه هامة للادارة ، تعتمد سياسات وإجراءات الرقابة المقررة التى يجب أن يتم تضمينها فى هيكل الرقابة الثلاثة الخاصة بالمنشأة على حجم المنشأة ، خصائص ملكيتها ، طبيعة وتعقد عملياتها ، طرقها الخاصة بتشغيل البيانات وما إذا كانت تخضع لنطاق سلطة قانونية .

تتضمن مسئولية الإدارة الإشراف على فعالية هيكل الرقابة وإجراء التعديلات المطلوبة .

<u>الضمان المعقول :</u> Reasonable Assurance

تبحث الإدارة عادة عن الضمان المعقول بدلاً عن الضمان المطلق والذى يمثل أهداف هيكل الرقابة الذى سوف يجب أن يتم تحقيقها ، هنلك عاملين جوهريين يرتبطان بتلك النتيجة هما :

- تتمثل النتيجة الأولى فى الأعتراف بأن تكلفة الهيكل يجب ألا تزيد عن العوائد المتوقعة التى يتم تحقيقها من تطبيق ذلك الهيكل . يعتبر معيار التكلفة والعائد معيار هام فى عملية أتخاذ الإدارة للقرار ، وذلك يعتبر أمراً بخوطة التعقيد حيث أن علاقة التكلفة والعائد تتضمن تقديرات وأحكام وليس قياسات دقيقة .
- بينما تتمثل النتيجه الثانية فى إدراك أن إجراءات وسياسات الرقابة يجب ألا يكون لها أثر عكسى جوهرى على الكفاءة والربحية .

<u>القيود الحتمية أو الكامنة :</u> Inherent Limitation

تخضع كافة هياكل الرقابة الداخلية لقيود حتمية ، أحد تلك القيود تتمثل فى العامل البشرى الذى يرتبط بإجراءات الرقابة ، فعالية إجراءات وسياسات الرقابة المقررة يمكن الغاءها عن طريق الموظف عن طريق سوء فهم التعليمات ، أو الإهمال والتقصير أو التغيب المزمن عن العمل ، من الممكن تدنية فعالية سياسات وإجراءات الرقابة عن طريق التفكير فى التواطؤ سواء كان عن طريق موظف واحد أو بالإشتراك مع شخص آخر ، يمكن للإدارة ايضا أن تبطل من فعالية تلك السياسات والإجراءات الرقابية المحددة .

القيد الثانى يتمثل فى أن سياسات وإجراءات الرقابة المقررة قد لا تتضمن كافة العمليات المالية ، على سبيل المثال قد لا تطبق تلك السياسات والإجراءات الرقابية على العمليات غير المتكررة على سبيل المثال الأحداث غير العادية .

بالإضافة لذلك يجب أن يتم الأعتراف بأن الرقابة الداخلية توجد فى بيئة ديناميكية متحركة وليس فى بيئة ساكنة ، الظروف المتغيرة على سبيل المثال أستقالة أو تقاعد

الموظفين الرئيسين قد يتطلب تعديلات رئيسية فى هيكل الرقابة ، نتيجة لذلك يجب أن يؤخذ فى الحسبان إعطاء عناية خاصة عند إجراء التوقعات الخاصة بالفعالية المستقبلية للهيكل على أساس فعالية الحالية .

٤/٥ دراسة نظام الرقابه الداخلية:

يقضى المعيار الثانى من معاييرالعمل الميدانى على انه يجب القيام بدراسه كافيه وتقويم نظام الرقابه الداخليه الحالى كأساس للإعتماد عليه ولتحديد مدى الإختبارات الناجه عن ذلك والتى ستقتصر عليها إجراءات المراجعه .

فعندما تكون الرقابه الداخليه المحاسبيه قويه فإن المراجع يعتمد بدرجه أقل على إختبارات تحقيق العمليات والأرصده والعكس صحيح ، وعلى ذلك فإن دراسة المراجع لهيكل الرقابه وتقويمه لما يعتبر من العوامل الرئيسيه لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات تحقيق العمليات الأساسيه لتحقيق بنود القوائم الماليه .

وتشمل دراسة نظام الرقابه الداخليه كأساس لتقويم مرحلتين هما :-

١- معرفة وفهم الإجراءات والطرق الموضوعه أو ما تعرف بمرحلة دراسة النظام Review of The System وتتضمن الإجابه على ما يلى :-

- ما هى الإجراءات التى تستخدم ؟
- من الذى ينفذها ؟
- كيف تعالج مختلف أنواع العمليات وقيم تسجيلها ؟
- ما هى السجلات المستخدمه والمستندات المؤيده ؟

٢- التأكد بدرجة معقوله من أن تلك الإجراءات الرقابيه تستخدم بالفعل ويتم تنفيذها كما هى موضوعه ، وهو ما تعرف بمرحلة إختبارات الإلتزام أو مدى تنفيذ أنظمة الرقابه الداخليه Conpliance Tests .

وتهدف المرحله الأولى الى الحصول على معلومات عن المنشأه والإجراءات الرقابيه الموضوعه ، وهى تعد أساس إختبارات مدى تنفيذ الأنظمه الرقابيه ولتقويم النظم .

وعادة ما يتم الحصول على المعلومات اللازمه لذلك الغرض عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفى المنشأه ، وبالرجوع الى الوثائق المختلفه

(اللوائح المحاسبيه والماليه) ، والخرائط التنظيميه ، وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق وتقارير وأوراق وبرامج المراجعه الخاصه بالمراجعين الداخليين .

وعند جمع المعلومات المختلفه عن النظام يتعين دراسة تتابع الإجراءات المستخدمه في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسيه المؤثره بشكل جوهرى على القوائم الماليه ، وأهم تلك المكونات هى نظام الإيرادات (المبيعات ، العملاء ، المقبوضات النقديه والأرصده المتعلقه بتلك العمليات) ،ونظام تكلفة المبيعات (المشتريات ، المخزون السلعي ، المدفوعات النقديه ، تكلفة المبيعات) ، نظام الرواتب والأجور ، نظام الإستثمار (حسابات الإستثمار وحسابات الأصول غير الملموسه وحسابات الدخل والمصروفات التابعه لها) ، نظام الأصول الثابته ، الحصول على الأموال وإعادة سدادها (عمليات التمويل من خلال القروض وحقوق الملكيه) .

وقد أشارت نشرة معايير المراجعه رقم ٥٥ الى أن فهم الرقابه الداخليه يجب أن يتم الحصول عليه عن طريق المراجع بهدف :-

١- تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التى يمكن حدوثها .

٢- تحديد ما إذا كانت تلك الأخطاء والمخالفات يمكن أن تؤدى إلى تحريف جوهرى في حسابات القوائم الماليه التى ستتأثر بتلك الأخطاء ، وما إذا كانت ستؤدى الى المغالاه أو تدنية قيم تلك الحسابات فى القوائم .

٣- تحديد إجراءات الرقابه المحاسبيه اللازمه لمنع حدوث أو إكتشاف تلك الأخطاء أو المخالفات .

٤- تحديد ما إذا كانت أساليب الرقابه المحاسبيه لدى العميل تتضمن تلك الإجراءات الرقابيه .

٥- تحديد ما إذا كان العميل يطبق فعلاً هذه الإجراءات الرقابيه .

٦- تحديد طبيعه وتوقيت ونطاق إختبارات فحص وتقييم لنظام الرقابه الداخليه من خلال الخطوات السابقه .

بوجه عام يوجد سبعة انواع من الأخطاء والمخالفات الجوهريه على الأقل فى أى نظام وفيما يلى دراسة موجزه لكل منها مصحوبه بأساليب الرقابه اللازمه لمنع حدوثها أو إكتشافها .

١- عمليات مسجلة بالخطأ :-

وهى العمليات التى قد تتضمن أخطاء جوهريه والتى تتسبب فى مغالاه أو تدنيه قيمة أرصده القوائم الماليه ، حيث قد ينتج عنها أخطاء حسابيه أو إدخال عمليات وهميه أو حذف بعض العمليات ، وقد تحدث مثل تلك الأخطاء نتيجة عدم الفصل السليم بين إختصاصات الموظفين القائمين بتنفيذ تلك العمليات .

وحتى يمكن منع حدوث تلك الأخطاء أو إكتشافها يجب أن يقدم رؤساء الأقسام أو المشرفون بفحص العمليات للتحقق من معقوليتها ودقتها قبل معالجة بياناتها ، كما يجب العنايه بفصل وظائف حيازة الأصول وإثبات قيمتها بالسجلات والتصديق على عمليات تداولها .

٢- عمليات مسجله لا يتوفر لها الصحه والشرعيه :-

وهى تلك العمليات التى تنقصها المستندات المؤيده لصحتها وشرعيتها ، أو التى لم يعتمد تنفيذها الموظف المختص ، وحتى يمكن منع حدوث هذا الخطأ أو إكتشاف أمره،ويجب التاكد من إستيفاء كافة المستندات اللازمه لتأييد صحة وشرعية العمليه قبل إعتمادها أو تسجيلها بالدفاتر .

٣- عمليات غير مسجله :-

ويعتبر هذا الخطأ ذا أهميه بالغة بالنسبه لحسابات الدائنين ، حيث لا تسجل تلك العمليات بالخطأ أو عمداً - فى السجلات المحاسبيه .

ويجب لمنع حدوث تلك الأخطاء أن تكون وسائل الرقابه فعاله فى إكتشاف العمليات غير المسجله وضمان تسجيلها .

٤- عمليات مقومة بشكل غير صحيح :-

فغالباً ما تتضمن العمليات الماليه (مثل المبيعات أو المشتريات) معلومات خاصه بكميات وسعر الوحده أو تكلفتها وتسبب الخطأ فى قيمة العمليه التى تسجل بالدفاتر،ويتعين أن يقوم المشرف على أداء العمليه بمراجعة بياناتها وحساب قيمتها .

٥- عمليات مبوبة بشكل غير صحيح :-

حيث يؤدى ذلك الخطأ الى التبويب الخطأ لأرصدة الحسابات فى كل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل (أصول ثابته بدلاً من إستثمارات طويلة الأجل ، أو مصروفات تسويقيه بدلاً من مصروفات إداريه) .

وقد يؤدى ذلك النوع من الأخطاء الى مغالاه أو تدنيه قيمة صافى الدخل إذا حدث الخطأ فيما بين حسابات قائمة المركز المالى وحسابات قائمة الدخل - مثل إثبات مصروفات الأجور فى حسابات المخزون السلعى (أصل) بدلاً من معالجته كمصروف تسويقى ضمن عناصر قائمة الدخل .

ويتعين فحص العمليات بواسطة موظف مختص قبل تسجيلها بالدفاتر لتفادى مثل هذا النوع من الأخطاء .

٦- عمليات مسجلة فى سجلات فتره خطأ :-

حيث يؤدى ذلك الخطأ الى مغالاه أو تدنيه قيمة حساب ما بسبب عدم مراعاة مبدأ الفتره الزمنيه (إستقلال الفترات الماليه) .

وحتى يمكن تفادى ذلك الخطأ أو إكتشافه يجب إستخدام مستندات مرقمه مسبقاً فى كافة عمليات النشاط المختلفه مثل المبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات النقديه ، بجانب أهمية فحص العمليات التى تمت فى نهاية السنة الماليه للتأكد من إثباتها بالكامل فى سجلات الفتره .

٧- عمليات مسجله بالدفاتر الفرعيه بالخطأ :-

وهى العمليات التى سجلت فى دفاتر الأستاذ العام بالخطأ ولكن حدث خطأ فى تسجيلها بدفاتر الأستاذ الفرعى ، وبناء عليه لن تطابق أرصدة حسابات الأستاذ العام

قيمة إجمالي دفاتر الأستاذ الفرعي الخاص به ، وغالباً ما تحدث تلك الأخطاء في حسابات المبيعات والمدينين ، والمشتريات والدائنين ، والأصول الثابته ، والإضافات والإستغناء عنها .

ويجب أن يشمل هيكل الرقابه الداخليه على إجراءات مراجعة صحة وشمول عمليات الترحيل الى دفاتر الأستاذ ، كما يجب مطابقة إجمالي حسابات الأستاذ الفرعي من حين لأخر مع أرصدة حسابات المراقبه في دفاتر الأستاذ العام .

وحتى يتمكن المراجع من الإلمام وفهم المناخ الرقابي وتدفق العمليات فإنه يعتمد على :-

- خبرته السابقه بالعميل محل المراجعه .
- القيام بالإستفسارات من المستوى الإدارى والإشرافي الملائم .
- فحص اوراق المراجعه للأعوام السابقه .
- الإطلاع على الخريطه التنظيميه ودليل الإجراءات الخاص بالعميل .

لتدعيم الفحص الكافي لهيكل الرقابه الداخليه يتعين على المراجع إجراء فحص السير في إجراءات العمليه الماليه **A Transaction Walk Through Review**، حيث يتم متابعة عملية واحده من كل نوع من العمليات خلال النظام من البدايه الى النهايه ، بمعنى أن المراجع يسير خلال النظام من بدايته الى نهايته عن طريق إختيار عمليه واحده من كل نوع رئيسي من العمليات ومتابعة تلك العمليه من البدايه الى النهايه بغرض توضيح فهم أو تحقيق المراجع لتدفق البيانات خلال نظام الرقابه الداخليه، وهذه العمليه هي في حقيقتها عباره عن دراسة للمسار المستندى **Audit Trail** للأدله المستنديه للعمليات .

<u>٦/٤ توثيق الفهم الخاص بهيكل الرقابه الداخليه</u>

Documenting The Understanding

يعتبر توثيق فهم هيكل الرقابه الداخليه أمراً مطلوباً لجميع عمليات المراجعه ، بوجة عام يمكن أن يكون توثيق أوراق العمل في صورة قوائم إستقصاء ، خرائط تدفق وجداول قرار (في النظام المحاسبي الذي يعمل بواسطة الحاسب الألكتروني) بالإضافة

الى المذكرات الوظيفية ، الأ أن الإ مر يختلف عند مراجعة منشأة صغيرة - حيث قد يتم الإكتفاء بإستخدام مذكرة وصفية فقط .

قد يقوم المراجع بالحصول على الفهم والتوثيق ، في وقت متزامن واحد ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بإستخدام قائمة إستقصاء للحصول على فهم بيئة الرقابه ، وتوفر قائمة الإستقصاء الكامله توثيق فهمه لذلك العنصر، بالمثل قد يستخدم المراجع خريطة التدفق للحصول على فهم النظام المحاسبي وإجراءات الرقابه ، وتوفر خريطة التدفق الكامله توثيق الفهم محدوده على تحديث التوثيق السابق لبيان التغيرات فى هيكل الرقابه الداخليه التى حدثت أثناء السنه الماليه ، حيث يجب أن يتعلق توثيق المراجع فقط بالعوامل التى تعتبر ملائمة لعملية المراجعه.

<u>قوائم استقصاء :</u> **Questionaires**

تتكون قائمة الإستقصاء من مجموعه الأسئله الخاصه بسياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية التى يعتبرها المراجع ضرورية لمنع التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، يتم صياغة الأسئلة بحيث تنتج أجابة بنعم أو بلا أو غير ممكن التطبيق ، وكثيراً ما يتم إستخدام قوائم إستقصاء نمطية ، فى بعض الحالات يتم عمل قوائم أستقصاء مخصصة لعملاء فرديين بالتحديد .

وقد يتم إستخدام قوائم أستقصاء منفصلة لكل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية كما تم شرحه فى الأشكال البيانية (٤/٤) ، (٤/٥) ، (٦/٤) غالبا مايتم تطبيق قوائم الأستقصاء المتعلقة ببيئة الرقابة والنظام المحاسبي على المنشأة ككل ، على النقيض من ذلك عادة ما يتم تصميم قوائم استقصاء متعلقة بإجراءات الرقابة لكل مجموعة رئيسية من العمليات - طبقا لما يوضحة الشكل البيانى رقم (٤/٥) .

ويصمم نموذج قائمة الأستقصاء بحيث تشير الاجابة بكلمة نعم الى مواطن قوة النظام وكلمة لا الى مواطن ضعف .

تقدم قوائم الأستقصاء عدة مزايا ، أهمها أنها تخفض من أحتمال فحص إجراءات الرقابة الداخلية بشكل جوهرى ، بالإضافة الى سهوله أستخدامها وتميزها بالشمول .

خرائط التدفق : Flowcharts

تمثل خريطة التدفق شكل تخطيطي يعتمد على أستخدام الرموز ، خطوط التدفق المترابطة والمتصلة ، والحواشي - التي تصور - الخطوات المرتبطة بتشغيل المعلومات من خلال النظام المحاسبي ، تختلف خرائط التدفق فيما بينها في مدى التفصيل الموضح ، يمكن اعداد خرائط تدفق تفصيلية لتصوير تشغيل مجموعه فرديه للعمليات الماليه على سبيل المثال المبيعات ، المتحصلات النقديه ، المشتريات ، المدفوعات النقديه ، الأجور ، الإنتاج ، وتتضمن خرائط التدفق الأخيره بوجه عام تفاصيل كافيه بغرض الكشف عن :

- كافة العمليات التي تم تأديتها في تشغيل مجموعة العمليات ، ويتم عرضها عن طريق الوظائف والأقسام والأفراد ، من ثم فإنها تشير الى مدى الفصل بين الواجبات .
- طريقة التشغيل سواء كانت يدويه أو الكترونيه .
- مصدر و تدفق وتوزيع المستندات ، السجلات والتقارير المرتبطه بالتشغيل .

شكل بيانى رقم (٤/٤)

قائمة إستقصاء عن بيئة الرقابه

إسم العميل :.......................... تاريخ الميزانيه العموميه : ....

أعدت بواسطة : .... التاريخ : .... / .... / .....روجعت : ....

التاريخ : ..... / .... / .....

الأسئلة	نعم	لا	غير قابله للتطبيق	التعليق
- فلسفة الإداره وطريقة التشغيل				
- هل يتم السيطره على الإداره وقرارات التشغيل عن طريق فرد أو بضعة أفراد .		✓		
- هل يتم دراسة مخاطر الأعمال بعنايه ويتم الرقابه عليها بشكل كاف ؟	✓			تعتبر الإداره متحفظه تجاه مخاطر الأعمال ؟
- هل ترغب الإداره فى تعديل القوائم الماليه لمواجهة التعريفات الجوهريه ؟	✓			
- هل يتم إعطاء أولوية خاصه لهيكل الرقابه الداخليه ؟	✓			
الهيكل التنظيمى :				
- هل يتم تعريف الهيكل التنظيمى للمنشاه على أساس خطوط السلطة والمسئولية ؟	✓			
- هل يتم تحديد سياسات وإجراءات التصديق على العمليات الماليه عند مستوى إدارى عالى بشكل كافى؟	✓			الإداره العليا
- هل هناك إشراف وتوجيه كافى للعمليات المركزية؟	✓			
- هل يعتبر الهيكل التنظيمى ملائم لحجم وتعقيد المنشأه ؟	✓			
مجلس الإداره :				
- هل هناك إجتماعات منتظمه لمجلس الإداره وهل يتم إعداد محاضر تلك الإجتماعات فى وقت ملائم ؟	✓			
- هل توجد لجنة مراجعه ؟	✓			تتكون من ثلاثة أعضاء خارج مجلس الإداره

طرق تحديد السلطة والمسئوليه :				
- هل يتم تحديد سياسات ملائمة بخصوص الممارسات المقبوله للمنشأه وتعارض المصالح وقواعد السلوك ؟	✓			
- هل يتم توصيلها بشكل كاف ؟	✓			
- هل يوجد تحديد واضح للمسئوليه وتفويض السلطه للإهداف التنظيميه والوظائف التشغيليه والمتطلبات القانونيه ؟	✓			هناك توثيق جزء فقط لتوصيف الوظائف ، غير أن المسئوليات تم توضيحها من خلال عقد منظم .
- هل يتم تحديد المسئوليات الوظيفيه للعاملين والتقرير عن العلاقات والقيود – وهل يتم توصيلها للعاملين ؟	✓			
طرق الرقابه على الإداره :				
- هل للإداره أهداف واضحه في صورة موازنات وأرباح وأهداف أخرى ماليه وتشغيليه ؟	✓			تعتبر نظام الموازنات تعبير جيد .
- هل نظم التخطيط وإعداد التقارير في موضع يساعد على : • تحديد الإنحراف عن الأداء المخطط بشكل كاف . • توصيل الإنحرافات للمستوى الإداري الملائم بشكل كاف .	✓			
- هل تقوم الإداره بتحديد إجراءات لمنع حدوث إنفاق غير مصرح به أو تدبير للمستندات والسجلات والأصول ؟	✓			
المراجعه الداخليه				
- هل للمنشأه وظيفة مراجعه داخليه ؟	✓			يقدم المفتش بالتقرير إلى الرئيس ، ويتقابل مع لجنة المراجعه بشكل منتظم للمراجعين الداخليين معايير جيده للتقرير عن نتائج أعمالهم ومقترحاتهم .
- هل تعتبر وظيفة المراجعه الداخليه مستقله عن الأنشطة التي تقوم بمراجعتها .	✓			
- هل يقوم المراجعون الداخليون بإعداد تقارير مكتوبه ؟	✓			
سياسات وممارسات الأفراد :				
- هل لدى الأفراد الخلفيه والخبرة اللازمين لأداء واجباتهم ؟	✓			يعتبر معدل دوران طبيعي .
- هل يفهم الأفراد الواجبات والإجراءات التي يمكن تطبيقها على وظائفهم ؟	✓			
- هل تعتبر معدل دوران الموظفين منخفض نسبياً ؟	✓			
المؤثرات الخارجيه :				
- هل تخضع المنشأه لمتطلبات الإشراف والإلتزام المفروضه عن طريق جهات تنظيميه وقانونيه ؟		✓		ليس هناك أيه مؤثرات خارجية يكون لها تأثير جوهري على هيكل الرقابة الداخلية

شكل رقم (٤/ ٥)

قائمة إستقصاء عن النظم المحاسبيه

إسم العميل :.............................. تاريخ الميزانيه العموميه : ....

أعدت بواسطة : .... التاريخ : ..... / .... / .....روجعت : ....

التاريخ : ..... / .... / .....

الأسئلة	الرد			التعليق
	نعم	لا	غير قابلة للتطبيق	
١- هل العاملين بقسم الحسابات :				
- مؤهلين .	✓			
- يتم الإشراف عليهم بشكل صحيح .	✓			
٢- هل هناك معدل دوران منخفض للموظفين بقسم الحسابات ؟	✓			معدل الدوران في الفترة السابقة اقتصر على عاملين فقط .
	✓			
٣- هل هناك توصيف مخطط للوظيفة في قسم الحسابات ؟	✓			
٤- هل هناك طرق محددة لتوصيل البيانات والإجراءات المحاسبية ؟				يتم تحديث الدليل واللوائح المحاسبية بشكل شبة سنوى .
٥- هل الطرق التالية تستخدم في الأشراف على صلاحية البيانات المالية ؟	✓			
- مقارنة البيانات الداخلية الناتجة عن الأقسام الإخرى .			✓	
- تقارير الموازنة .				
- تقارير الأنحراف عن التكلفة المعيارية .				
٦- هل يتم إثبات صلاحية النظام المحاسبى عن طريق:	✓			تقتصر التسويات بشكل رئيسى على المستحقات والتقديرات المحاسبية .
- التكرار المنخفض لتسويات عملية المراجعة بالنسبه لعمليات المراجعة السابقة ؟	✓			
- التكرار المنخفض للتسويات الشهرية أو السنوية عن طريق موظفى الحسابات ؟	✓			
- الإعتماد على التقارير الداخلية للإدارة ؟				

شكل رقم (٤/٦)

قائمة الإستقصاء لإجراءات الرقابه

الدوره : النفقات　　　　مجموعة العمليه : المدفوعات النقديه

إسم العميل :.......................　　　　تاريخ الميزانيه العموميه : ....

أعدت بواسطة : ....　　العاريخ : ..... / .... / .....روجعت : ....

التاريخ : ..... / .... / .....

الأسئلة	الـــرد: نعم	لا	غير قابله للتطبيق	التعليق
<u>التصديق السليم :</u>				
١– هل يسمح بالتوقيع لأفراد على الشيكات للأفراد المصرح لهم فقط ؟	✓			يمكن لرئيس الخزانه ونائبه التوقيع على الشيكات فقط .
٢– هل هناك إذن صرف مصدق عليه لكل شيك ؟	✓			
<u>الفصل بين الواجبات :</u>				
١– هل الموافقه على السداد تنفصل عن عملية التوقيع على الشيكات ؟	✓			تحدث الموافقه في قسم حسابات الدائنين .
٢– هل يستعمل الموقعين على الشيك الشيكات المحرره ؟		✓		
<u>المستندات والسجلات :</u>				
١– هل تم إستخدام الشيكات المرقمه بشكل مسلسل ويتم المحاسبه عنها ؟	✓			يتم ختم المستندات المؤيده للصرف بعباره تم الدفع .
٢– هل يتم إلغاء المستندات المؤيدة للصرف بعد الدفع				
<u>الإقتراب من نظم الرقابه :</u>				
١– هل يتم تخزين ما يلي في مكان مؤمن عليه ؟				
أ) الشيكات غير المستخدمه .	✓			
ب) جهاز حماية الشيكات المستخدم في طبع قيم الشيك	✓			يتم التوقيع على الشيكات يدوياً
جـ) نموذج التوقيع (اكليشيه) .	✓			
د) هل تقتصر عملية الإقتراب على الأفراد المصدق عليهم ؟	✓			
<u>الضبط الداخلي المستقل :</u>				
١– هل هناك مطابقه دوريه مستقله لحسابات البنك ؟	✓			يتم إعداد مطابقات البنك عن طريق المراجعين الداخليين .
٢– يتم مقارنة الملخصات اليوميه للشيكات المصدره مع القيود اليوميه لسجل الشيكات ؟	✓			يقوم المشرف على الحسابات بإجراء المقارنه .

تعبر عمليه إعداد خرائط التدفق وسيله مبتكره خلاقه ، حيث يصعب أن يقوم شخصين برسم خرائط تدفق متشابهين تماماً مماثلة تماماً لنفس النظام محل الدراسه ، على الرغم من ذلك يوضح الشكل رقم (٧/٤) الرموز المستخدمه بشكل شائع فى إعداد خرائط التدفق ، وتجدر الإشاره الى ان بعض المنشآت تكمل تلك الرموز الأساسيه بمجوعه أخرى من الرموز ذات الغرض الخاص .

فيما يلى الإرشادات المفيده فى إعداد خرائط تدفق نافعه :

- تحديد مجموعه العمليات الماليه التى يجب تضمينها فى خريطة التدفق .
- تجميع المعلومات الضروريه عن طريق المقابلات ، الملاحظات وفحص المستندات .
- تصوير شكل تنظيمى لخريطة التدفق (على سبيل المثال عدد ونظام الأعمده المطلوب لتمثيل الأقسام ، الوظائف أو الأفراد) وإعداد الرسم التخطيطى العام .

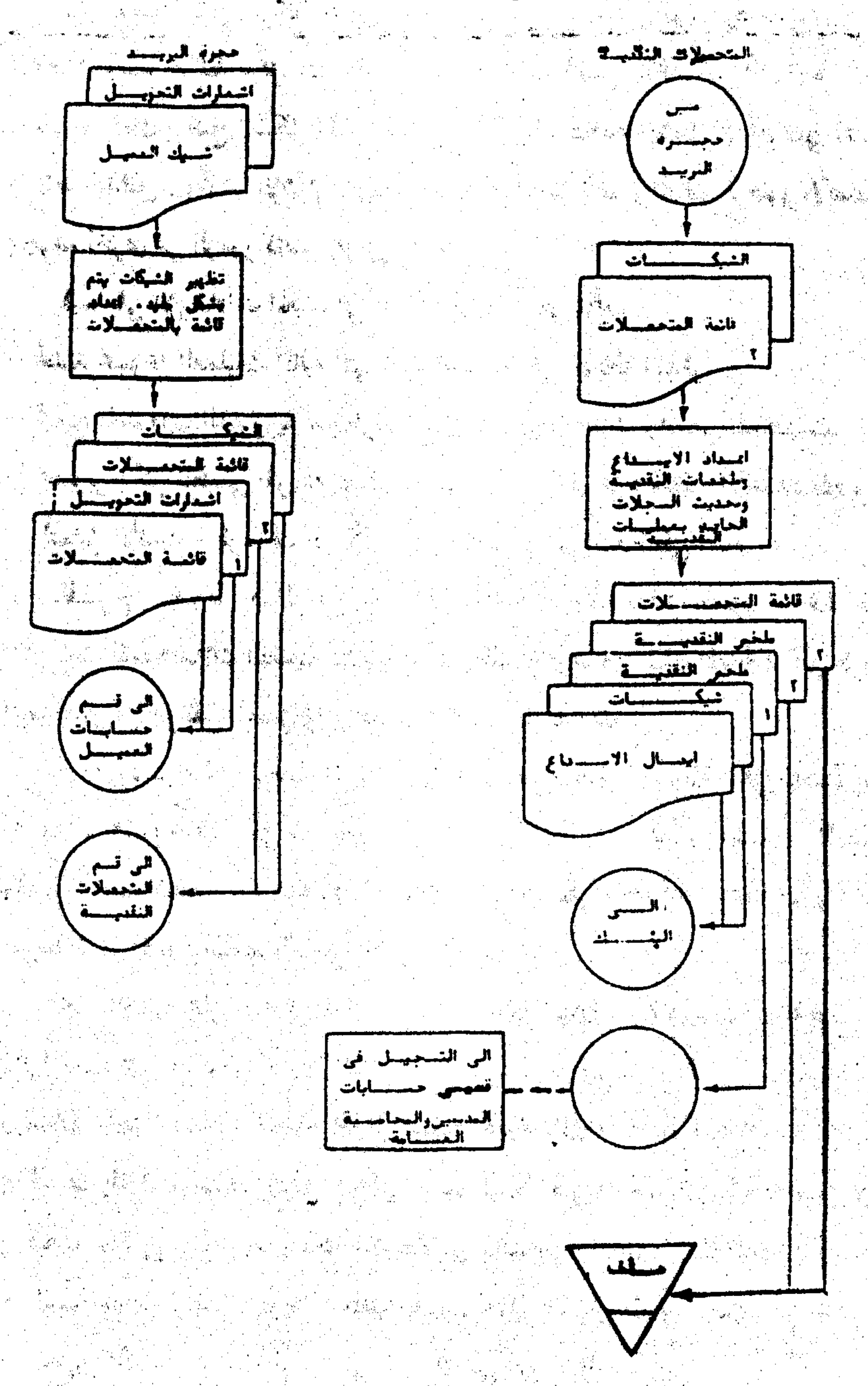
للشرح - يفترض أن المراجع يرغب فى إعداد خريطة تدفق تصور معالجة أحد الشركات للمتحصلات النقديه بالبريد ، يتم القيام بوصف تلك المعالجه عن طريق الإستفسار من موظفى العميل والملاحظات وفحص المستندات .

فى ضوء دراسة المعلومات المرتبطه ، يقوم المراجع بتصوير خريطة تدفق ذات أربعة أعمده أو أقسام خاصه بكل من حجرة البريد ، أمين الخزينه ، قسم حسابات المدينين وقسم المحاسبه العامه ، بعد الإعداد الأول للرسم التخطيطى العام يمكن تصوير وإعداد خريطة تدفق كما يوضحها الشكل رقم (٨/٤) .

يجب التأكيد على أن خريطة التدفق تمثل وسيلة لنهاية معينة وليست نهاية فى حد ذاتها حيث يجب أن تمكن خريطة التدفق المراجع من أن يرى العلاقات الموجودة بين سياسات وإجراءات الرقابة بالإضافة الى تسهيل تحديد تلك النظم الرقابية الهامة المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية المحددة ، على سبيل المثال من دراسة خريطة التدفق التى يوضحها شكل رقم (٧/٤) يمكن ملاحظة سياسات وإجراءات الرقابة التالية :

- إستخدام إشعارات التحويلات المطبوعة مسبقاً المرتجعة عن طريق العملاء مع الدفع .
- التظهير المقيد للشيكات فوراً على الإيصال فى حجرة البريد .

شكل ٤/٨



حجرة البريد
اشعارات التحويل
شيك العميل
تظهير الشيكات يتم بشكل جامد . اعداد قائمة بالمتحصلات
الشيكات
قائمة المتحصلات
اشعارات التحويل
قائمة المتحصلات
الى قسم حسابات العميل
الى قسم المتحصلات النقدية
المتحصلات النقدية
من حجرة البريد
الشيكات
قائمة المتحصلات
اعداد الايداع وملخصات النقدية وتحديث السجلات الخاصة بعمليات النقدية
قائمة المتحصلات
ملخص النقدية
ملخص النقدية
شيكات
ايصال الايداع
الى البنك
الى التسجيل فى قسمى حسابات المدينين والمحاسبة العامة
ملف

- فصل عمليه التعامل مع النقدية (حجرة البريد وأمين الخزينة) عن المحاسبة عن النقدية والمدينين (قسم المحاسبة العامة وقسم حسابات المدينين) .
- الضبط الداخلى المستقل الذى يتم تأديبه عن طريق قسم المحاسبة العامة للموافقة على النقدية المستلمة ، المودعة والأئتمان الممنوح لحسابات العملاء .

المذكرات الوصفية : Narrative Memoranda

تتكون المذكرات الوصفية من تعليقات مكتوبة بخصوص دراسة المراجع لهيكل الرقابة الداخلية ، قد تستخدم المذكرة كملحق لوسائل التوثيق الاخرى عن طريق تلخيص الفهم الشامل للمراجع لهيكل الرقابة الداخلية ، العناصر الفردية لهيكل الرقابة وسياسات وإجراءات الرقابة المحددة ، عند مراجعة الشركات الصغيرة ، فإن المذكرات الوصفية قد تعبر بمثابة التوثيق الوحيد لفهم المراجع ، يوضح الشكل رقم (٩/٤) هذا النوع من انواع من أنواع التوثيق .

شكل رقم (٩/٤)

مذكرة وصفية كتابية

العميل ————	تاريخ الميزانية العمومية —/ —/
أعد عن طريق ———	ووجعت بمعرفة ————
التاريخ —/ ——/——	التاريخ ———/———/———
تم تحديثة بمعرفة ———	ووجعت بمعرفة ————
التاريخ ——/——/——	التاريخ ——/———/———

يتم إستلام كافة المتحصلات من العملاء عن طريق البريد ، ويرفق بها أشعار السداد مطبوع (يوسل الجزء السفل من الفاتورة الى العميل بصفة أصلية) ، فى غرفة البريد يتم الفصل بين الشيكات وأشعارات التحصيل ، حيث يتم تظهير الشيكات بشكل مقيد (للايداع فقط) ويتم أعداد قائمة بالشيكات من ثلاثة نسخ بعد أن يتم تجميعها ، بعد ذلك يتم إرسال الشيكات ونسخه من القائمة الى أمين الخزينه ، إشعار التحصيل ونسخة من القائمة الى قسم المحاسبة العامه .

يقوم أمين الخزينة بإعداد إيصال إيداع بنكى من نسختين والقيام بالإيداع يومياً بالبنك ، يقوم أمين الخزينه بإرسال نسخة من إيصال إيداع البنك المختومه ومؤرخة عن طريق البنك الى قسم الحسابات العامة ووضع القائمه فى ملف .

فى قسم حسابات المدينين يتم تشغيل الحوالات بإستخدام الحاسب الإلكترونى ، ويقوم موظف حسابات المدينين بإدخال بيانات الحوالات داخل ملف عمليات المتحصلات النقديه عن طريقه مباشرة ، يتم تشغيل هذا الملف بعد ذلك للقيام بالآتى :

(١) تحديث الملف الرئيسى لحسابات المدينين .

(٢) إنتاج قيد فى ملف عمليات الأستاذ العام ، والذى يستخدم بعد ذلك لتحديث الأستاذ العام ، والذى يستخدم بعد ذلك لتحديث الأستاذ العام بشكل لاحق ، تنتج أيضاً طريقة التشغيل هذه نوعين من التقارير المطبوعه ، تقرير ملخص حسابات المدينين والذى يوضح إجمالى المبيعات الآجلة المرحله الى الملف الرئيسى لحسابات المدينين ويتم مطابقته بالإجمالى فى القائمة المستلمة من حجرة البريد ، إشعارات الحواله ، القائمة وتقرير الملخص يتم وضعها بعد ذلك فى الملف حسب التاريخ ، يوضع تقرير عمليات الأستاذ العام الإجماليات اليومية للنقدية ، الخصومات وحسابات المدينين والذى يرسل بعد ذلك الى قسم المحاسبة العامة .

يقوم قسم المحاسبه العامة بمقارنة الإجماليات المرتبطه بالقائمة المستلمه من حجرة البريد بإيصالات الإيداع المختومه عن طريق البنك المستلمه من امين الخزينة وتقرير عمليات الأستاذ العام المستلم من قسم حسابات المدينين ويتم بحث أى إختلافات ، يتم بعد ذلك فحص المستندات ووضعها فى الملف حسب التاريخ المرتبط .

٧/٤ إختبارات الإلتزام بسياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:

Tests Of Compliance

وبعد الإنتهاء من الدراسه والتصميم المبدئى للنظام وتوثيقه ، وإقتناع المراجع بكفاية مواطن قوة النظام التى يمكن الإعتماد عليها ، يتم أداء معايير إختبارات الإلتزام بهدف التأكد بطريقه معقولة أن تلك الإجراءات تستخدم كما هى موضوعه ومخططه ،

حيث قد يوجد نظام رقابه نظرى إلا أن يعد معيباً فى التطبيق لأن قواعده وإجراءاته لا يتم الإلتزام بها .

وتتعلق إختبارات تنفيذ نظام الرقابه بالأسئلة التالية :-

- هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابيه ؟
- كيف تم تنفيذ الإجراءات الرقابيه ؟
- من قام بتنفيذ تلك الإجراءات الرقابيه ؟

وتعتبر تلك الإختبارات ضروريه إذا أراد المراجع الإعتماد عليها فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبار التحقيق الأساسية للعمليات والأرصده ، إلا أنها لا تكون ضروريه أن لم يتم الإعتماد عليها على تلك الإجراءات لهذا الغرض ، حيث قد يقرر المراجع عدم الإعتماد على الإجراءات الرقابيه الموضوعه فى ظل إحتمالين :-

١-أن الإجراءات فى بعض النواحى قد تكون ضعيفه وغير مرغوبه بحيث لا يمكن الإعتماد عليها .

٢-إن إختبارات تنفيذ نظام الرقابه الداخليه قد تتطلب جهداً أكبر من العائد الناتج عن تخفيض فى كمية إختبارات تحقيق العمليات والأرصده .

فإذا لم يتم الإعتماد على نظام الرقابه الداخليه فليس معنى القيام بالإختبارات الهدف منها معرفة ما إذا كان النظام ينفذ أم لا ، ولذلك السبب يقوم المراجع بعمل تقييم مبدئى لنظام الرقابه الداخليه بعد دراسة ، فإذا ما ظهر ذلك التقييم المبدئى أنه لن يكون من المستطاع الأعتماد على النظام فى بعض النواحى ، يستطيع المراجع فى تلك الحالة أستبعاد نظام الرقابة الدخلية بشأن تلك النواحى والتركيز على القيام بالأختبارات التى تهدف الى تحقيق بنود القوائم المالية .

٨/٤ تقويم نظام الرقابة الداخلية Evaluation Of System

بعد دراسة نظام الرقابة وأختبار تنفيذة يقوم المراجع بتقويمة لتحديد مدى الأعتماد علية بهدف إكتشاف أى نقاط ضعف فعلية فى النظام وتحديد أثرها على إختبارات تحقيق العمليات والأرصدة Substantive Tests حيث تتأثر طبيعة تلك الإختبارات وتوقيتها ومداها .

الفصل الخامس
إجراءات مراجعة
الأرصدة والعمليات النقدية

يتناول هذا الفصل دراسة الموضوعات التالية :-

٥/١أسباب الإهتمام بمراجعة الأرصدة والعمليات النقدية وأهداف المراجع الخارجى من فحصها •

٥/٢ نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية •

٥/٢/١ الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية •

٥/٢/٢ الرقابة الداخلية على المتحصلات من العملاء •

٥/٢/٣ الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية •

٥/٢/٤ الرقابة الداخلية على صندوق المصروفات النثرية •

٥/٣ دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية على الأرصدة والعمليات النقدية•

٥/٤ إختبارات التحقق الأساسية للأرصدة والعمليات النقدية•

٥/١ اسباب الاهتمام بمراجعه النقدية وأهداف المراجع من فحصها.

هناك عده أسباب وراء أهتمام المراجعه بالنقدية هى :-

١- تمر جميع الايرادات والمصروفات والخصوم والأصول الاخرى عن طريق حساب النقدية أو تنتهى فيه . حيث تؤثر جميع الايرادات المحصلة والمصروفات والالتزامات المدفوعة والاصول المشتراه أو المباعة فى حساب النقدية ، من هنا فإن تحقق المراجع للعمليات النقدية يساعده فى تحقيق جزء كبير من باقى بنود القوائم المالية

(حساب الارباح والخسائر والميزانية العمومية) ، من هنا يمكن القول بان الاخطاء فى حسابات النقدية غالبا ما تكون مؤثرة لحدوث أخطاء فى بنود أخرى .

٢-تعتبر النقدية من اكثر الاصول سيوله على الاطلاق ، وعن ثم فهى اكثرها عرضه للاختلاس Defalcation ، ومن هنا فان المراجع يجب ان يعطيها عناية واجبة ولازمه ومن ثم فهو يتوسع فى فحص العمليات النقدية ، حيث ما زال كثير من عملاء المراجعة ما يعتقدون خطأ ان عدم اكتشاف المراجع لبعض عمليات الاختلاس الصغيرة نسبيا يشير الى عدم كفاءة المراجع - ومن هنا يضطر المراجعون حماية لانفسهم الى التوسع فى مراجعة بند النقدية درءاً للمراجع من أى اتهام له بالاهمال أو عدم الكفاية .

وهناك هدفين رئيسيين للمراجع عند قيام بفحص النقدية ما :-

١- دراسة وتقويم هيكل الرقابة الداخلية للعمليات النقدية :-

ثم يقوم باجراء أختبارات الالتزام Compliance Tests حيث يقوم المراجع بدراسة هيكل الرقابة الداخلية للعمليات النقدية التى تهدف الى تقويم مدى تنفيذ ضوابط الرقابة الداخلية المقررة ، وفى ضوء تلك الاختبارات يتم تحديد الاساس المرتبط

يحكم المراجع عن مدى صحة تسجيل العمليات النقدية وسلامه الإجراءات المرتبطة بالاحتفاظ بالنقدية وتسجيلها ودرجة الثقة في السجلات النقدية .

٢- تحديد ما اذا كانت قيمة النقدية التي تظهر في القوائم المالية تمثل كافة أرصدة النقدية في الخزينة أو البنوك (الشمول Completness) أو الودائع في الطريقin Transit(الوجود existence) او انها مملوكة عن طريق الشركة (right)

وتحديد ما اذا كان قد تم تبويب وعرض أي قيود على النقدية بشكل صحيح والافصاح عنها بوضوح (هدف العرض والافصاح).

ويمكن القول بان لا توجد أي مشاكل ترتبط بتقويم النقدية .وللتحقق من رصيد النقدية يتعين على المراجع القيام باختبارات التحقق Substantive tests على سبيل المثال اجراء المصادقة على الودائع بالطريق بالاتصال المباشر بالبنك ، وعد النقدية بالخزينة ، بالاضافة الى التأكد من عدم وجود اى محددات على استخدام بعض الارصده النقدية (مثل عقود الاقتراض بضمان ارصدة نقدية) للتحقق من عداله عرض النقدية والافصاح عنها بالقوائم المالية ، بالاضافة الي ان الدفاتر لا تتضمن الاالمقبوضات والمدفوعات النقدية الخاصة بالفترة فقط عن طريق ما يطلق عليه باختبار القطعYear -end cutoff أي التحقق من عدم ادخال العمليات النقدية الخاصه بالفترة الحاليه في الفترة الجديدة أو العكس .

٥ /٢ الرقابة الداخلية للعمليات النقدية

بوجه عام توجد ارشادات عامه يعتمد عليها مراجعوا الحسابات لتقويم اجراءات الرقابة على العمليات النقدية هي :-

١-عدم السماح لاى موظف باجراء عملية باكلمها من بدايتها الي نهايتها .

٢- عم وجود علاقة بين الاشخاص الذين يتعاملون في النقدية والسجلات المحاسبية الخاصة بالنقدية (يومية النقدية أو أستاذ المدينين) .

٣- يجب تسجيل المتحصلات والمقبوضات النقدية فى الحال وفورا عند استلامها.

٤- يجب ايداع المقبوضات النقدية بالكامل فى البنك يوميا (حيث يتيح مثل ذلك الاجراء الي تقليل فرص اختلاس النقدية الواردة بحيث تحد من فرصه تغطية الاختلاسات سواء عن طريق أستخدام النقدية التى سترد فى فترات تاليه لتغطية العجز الموجود فى النقدية أو اقفال فرص أستخدام مدفوعات وهميه أو تضخيمها بغرض تغطية الاختلاس) .

٥-الوفاء بالمدفوعات بشيكات ما أمكن فيما عدا المدفوعات النثرية الصغيرة.

٦- يجب أعداد مذكرات تسوية البنوك بواسطة أشخاص ليس لهم علاقة باصدار الشيكات أو التعامل فى النقدية وحيازتها .

وفيما يلى دراسة موجزة للرقابة الداخلية على تلك العمليات النقدية ، والتى تشمل المبيعات النقدية ، المتحصلات من العملاء ، المدفوعات النقدية ، خزينة المصروفات النثرية .

٥ /٢/١ الرقابة الداخلية علي المبيعات النقدية

يتعين ان تلجأ منشأة الاعمال الى الفصل بين وظيفة البيع او تأدية الخدمة وتحصيل قيمة المبيعات او الخدمات وتسليم البضاعة أو تأدية الخدمة للعميل .حيث ان فرص الغش فى ظل المبيعات النقدية تكون كبيرة - على ذلك يتعين اشتراك اكثر من موظف فى تلك العملية .

فمثلا فى شركات السياحة - يتعين الفصل بين الواجبات والمسئوليات باعتبارها أفضل وسيلة فعاله لتحقيق الرقابة الداخلية على أيه مبيعات نقدية (خدمه حجز خدمه سياحه ، أستخراج تذكرة سفر - حجز وسائل نقل برية أو بحرية (او جوية) -

ويمكن ابراز ذلك من خلال دورة الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية على النحو التالى:-

١- يتم توفير خزينة مستقلة لكل قسم او نشاط - بمعني وجود خزينة للمبيعات النقدية لتذاكر الطيران او البواخر ، ووجود خزينة أخرى لخدمات السياحه النقدية وهكذا.

٢- تكوين وظيفة آمين الخزينة فى استلام النقدية - وليس له ان يتسلم او يسلم تذاكر .

٣- عدم التصريح للموظفين المسئولين عن أستخراج وبيع وصرف تذاكر السفر بتحصيل أى نقدية من العملاء ، علي ان يقوم هؤلاء الموظفين بالاحتفاظ بدفاتر قسائم تبادل مرقمه ومسلسلة من أصل ، وصوره ترسل أحد الصور لقسم التسليم ويعطى الاصل للعميل والصوره الباقية على ان يقوموا باعداد كشف مبيعات يومياً يوضح ملخص قيمة تلك التذاكر النقدية المباعه يوميا .

٤- يقوم العميل بالتوجه للخزينة ومعه أصل وصورة من قسيمه التبادل مع النقدية المطلوب سدادها (على ان يتم الاحتفاظ بالصوره الثالثة لدى موظفى قسم الكاونتر) ، ويحتفظ الصراف بصوره مع ختم الأصل بما يفيد تحصيل القيمه ويعد اذن توريد بها .

٥- يقوم الصراف باعداد كشف خزينه يومى يوضح قيمة المبيعات النقدية من واقع صور قسائم التبادل واذون التسديد - علي ان يتم مقارنه هذا الكشف مع كشوف المبيعات اليوميه التى تم اعدادها بمعرفه موظفى الكارنتر .

٦-يقدم العميل قسيمة التبادل واذن التوريد المختوم لقسم الكاونتر ، والذى يقارن القسيمه بالصورة الاخيرة والموجودة لديه - ويقوم بموجب ذلك باعطاء التذكرة للعميل .

٧- يتم الاحتفاظ بدفاتر القسائم واذون التوريد غير المستخدمة فى مكان آمين على ان يمسك دفتر يسجل به بيان مطبوعـــــات تـلك القسائم وحركه صرفها للبائعـــين . وفى حـــاله وجود منشأت لا يتيح طبيعـــه وحجـم اعمالها الا برجود مـــوظف واحـــد يقـوم بجميـع العمليـات وحـــده مثل عمليه صرف وبيــع التذكرة ، واستلام قيمتــــها وتسـليم التذكرة للعميـل ، يتعين ان تلجـــأ المنشـــأة الى استخدام الات تسـجيل النقـــدية أو الالات التى تقوم بكتابة فواتير البيع النـــقدية Cashrigsters or Form - Writing Machines،

فى نهاية كل يوم يقوم الموظف المسئول عن اله التسجيل النقدية بعد النقدية الموجودة لديه وتسليمها دون معرفة مجموع المبيعات المسجل داخليا بالاله ، ويقوم احد المسئولين بالحسابات بقراءه الاله بادخال مفتاح معين بها ، ومن ثم يحصل على مبيعات اليوميه على شريط داخله الاله وتتم المقارنه لتحديد الزياده أو العجز (ان وجد) .

٥ /٢/٢ الرقابة الداخلية علي متحصلات العملاء

تعتبر احد المقومات الرئيسية لاى نظام جيد للرقابة الداخلية فى تقسيم الواجبات المحاسبية والفصل بينهما وبين الوظائف الاخرى ، وتلك القاعدة ينبغى تطبيقها على المقبوضات والمتحصلات من العملاء ، حيث يجب الا يكون للشخص الذى يمسك السجلات النقدية علاقة بالقيد بدفتر استاذ المدينين للحد من التلاعب بهدف تغطية اختلاس المقبوضات النقدية .

ويختلف طبيعة هيكل الرقابة الداخلية حسب طريقة التحصيل من العملاء على النحو التالى :-

١- متحصلات العملاء الوارده للخزينه مباشرة

فى تلك الحالة يجب على المنشأة ان تتبع النظام التالى للرقابة على متحصلات العملاء :-

١- يقوم قسم الحسابات بتحرير اذن توريد نقدية (دفاتر مطبوعه ومسلسله) من أصل وصورتين - يرسل الاصل وصوره الى الصراف بالخزينه عن طريق قسم الحسابات يوضح به اسم العميل ورقم الايصال وقيمه المبلغ المتحصل .

٢- يتوجه العميل الى الخزينه لتوريد المبلغ ، ويقوم الصراف بختم أصل إيصال التوريد بما يفيد ذلك ويسلم الاصل الى العميل ويحتفظ الصراف بالصورة ، على ان يقوم بقيد تلك المبالغ فى كشف يوضح اسم العميل ورقم الايصال والمبلغ المحصل .

٣- يتم مطابقة الكشف الذى أعده قسم الحسابات في نهاية اليوم مع الكشف المعد عن طريق الصراف وتتم محاسبه الصراف على ذلك الاساس .

٤- يتم تسجيل المقبوضات من العملاء بدفتر النقدية ويتم ترحيل تلك المبالغ الى حسابات العملاء بدفتر استاذ المدينين من واقع الكشف المعد عن طريقة قسم الحسابات بعد مطابقته مع كشف الصراف .

٥- يجب أن يتم ايداع المقبوضات بالبنك بالكامل ، على ان يقوم الصراف بعمل حافظه ايداع بالبنك بالمقبوضات اليومية ، مع مراجعة تلك الحوافظ مع دفتر النقدية ومع الكشف المعد عن طريق قسم الحسابات .

٢- متحصلات العملاء عن طريق مندوبين من الشركة .

حيث فى بعض الاحيان قد يتم تحصيل الفواتير من العملاء عن طريق مندوبين تحصيل تابعين للشركة ، وربما يبدوا ذلك جليا عند تحصيل فواتير النقل السياحى أوفواتير الفنادق او المراكب النيلية هنا يتعين اتباع نظام الرقابة الداخلية التالى :-

١- أعطاء عدد من دفاتر الايصالات المؤقته (المطبوعة بأرقام مسلسله) الى مندوبى التحصيل ، ويتم تسجيل صرف تلك الدفاتر للمحصلين فى سجلات خاصه ، على ان يتم ارسال أيصال رسمى نهائى فيما بعد للعميل .

٢- عند استلام مندوب التحصيل نقدية من العملاء ، يقوم بعمل أيصال مؤقت من أصل وصوره يسلم الاصل للعميل وتبقى صورة بالدفتر .

٣- يقوم مندوب التحصيل فى نهاية اليوم بعمل كشف بالمبالغ التى قام بتحصيلها ، ويقوم بتوريدها الى خزينة المنشأة ، على أن يتم قيدها بدفتر النقدية .

٤- يقوم قسم الحسابات باعداد أيصال رسمى نهائى للعملاء من واقع كشف المحصل (المؤشر عليه بتوريد المبلغ من الصراف) ، وترسل الايصالات بالبريد للعملاء.

٣- متحصلات العملاء عن طريق البريد :-

فى كثير من الشركات السياحية يتم تحصيل فواتيرها الخارجية بشيكات وتحويلات ترد من العملاء بطريقة البريد ، فى تلك الاحوال يتبع نظام الرقابة الداخلية التالى :-

١- يتم فتح البريد فى قسم الارشيف حيث يقوم أحد المختصين باعداد كشف بالشيكات الواردة (موضحا اسم العميل وقيمة الشيك الوارد وبياناته)من أصل ونسختين ، حيث ترسل نسخة الى الصراف ومعها الشيكات ليقوم بقيدها فى المقبوضات بيومية النقدية بالخزينة ، ويوقع الصراف على نسخه بما يفيد الاستلام ويحتفظ بها المختص الذى يقوم بفتح البريد ، أما النسخة الثالثة فترسل الى قسم الحسابات ليتم القيد منها بحسابات العملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين (١).

٢-فى نهاية اليوم يقوم الصراف بايداع مقبوضات اليوم بالبنك بالكامل.

(١)- وقد تتبع الشركات نظام الصندوق المغلق Lock - box System والذى بموجبه يرسل العملاء شيكاتهم رأسا على صندوق بريد باسم بنك هذه الشركةويقوم البنك باستلام البريد الوارد من هذا الصندوق البريدى عده مرات يوميا وقيد تلك الشيكات لحساب المنشأة لديه ثم يرسل للمنشأة قائمة بتلك المبالغ ، وتستخدم المنشأة هذه القائمة للقيد منها فى حسابات العملاء فى دفتر استاذ المدينين .

٣-يتم مقارنة الكشف الذى ارسله الصراف لقسم الحسابات مع القيود المسجلة بدفتر النقدية ومع حوافظ الايداع بالبنك .

٤- بوجه عام ينبغي تخصيص موظفين مختلفين للقيام باعداد فواتير العملاء، امساك حسابات العملاء بدفتر استاذ المدينين ، اعداد المطابقة بين دفتر استاذ مساعد حسابات المدينين ورصيد الحساب الاجمالى ، اعداد قائمة بالشيكات الواردة من العملاء ، حيازه وايداع الشيكات الواردة بالبنك ، متابعة تحصيل حسابات العملاء المتأخره .

٥/٢/٣ نظام الرقابة الداخلية علي المدفوعات النقدية

أحد قواعد نظام الرقابة الداخلية الجيد ان يتم سداد جميع المدفوعات بشيكات فيما عدا المدفوعات النقدية الصغيرة القيمة نسبيا ، والا يتم سداد المدفوعات من النقدية الواردة - حيث يجب ايداعها بالكامل بالبنك يوميا .

وتحقق تلك القاعدة الاستفادة من استخدام الشيكات باعتبارها بمثابة ايصال بالمبلغ المدفوع ، كما انها تمثل سجلاً دائما كاملا لكل عملية سداد حيث ان الدفع النقدي لايوفر مثل هذا السجل التلقائى هذا من جهه اما الاخرى فهو الاقتصادى فى حجم النقدية الواجب الاحتفاظ بها فى الخزينه ، ويتعين أتباع النظام التالى لتحقيق الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية بشيكات :-

١-يجب أستخدام دفاتر شيكات مطبوعة بأرقام مسلسله - وهذا أمر طبيعى، ألا انه يتعين فى حاله وجود شيكات ملغاه ان يتم التأشير عليها بكلمه - لاغى - لابطال استخدامها ، ويجب ان يكون هناك رقابة سليمة على دفاتر الشيكات غير المستعملة .

٢-يجب قصر حق مراجعة المستندات واعتماد الصرف فى عدد قليل من

الاشخاص المسئولين والمختصين (عاده ما يكون المدير المالى).

٣-بعد التوقيع على الشيك يتعين تخريم المستندات المرافقة Perforate او التأشير عليها او ختمها بما يفيد الدفع - حتى يمتنع تقديم تلك المستندات مره آخرى للدفع سواء بتعمد او غير تعمد .

٤- يفضل ان يحتوى الشيك على توقيعين من شخصين مسئولين ، وان يقوما بالمراجعة العامة الشاملة لكافة المستندات المرافقة للشيك .

٥- يجب ان تحرر كافة الشيكات باسم شخص طبيعى أو معنوى ، ولا يجب ان يتم تحرير شيكات على بياض او لحاملها.

٦-يجب الا يكون للاشخاص الذين لهم حق التوقيع على الشيكات أى علاقة او أتصال بالنقدية أو صندوق المصروفات النثرية أو الدفاتر المتعلقة بتلك العمليات ، أو باعتماد المستندات للصرف - حيث تتم تلك العملية فى مرحلة تسبق تقديم الشيك للتوقيع ، او الترحيل الى حسابات الاستاذ .

٧- يجب تتبع الشيكات المعلقة والتى لم تقدم للصرف لمده طويلة - حيث يجب ان يتم عرض تلك الشيكات على شخص مسئول للتصرف فيها عند اللزوم .

٨-يجب ان يتم اعداد مذكرة تسوية على حسابات الشركة مع البنوك كل شهر ويجب ان يتم ذلك عن طريق شخصى ليس له علاقة باعتماد المدفوعات النقدية اوالتوقيع على الشيكات ، ولا يكون له اتصال بالعمليات النقدية من مقبوضات أومدفوعات أو قيدها بالدفاتر لمنع أى محاوله لتغطية ايه أختلاسات فى النقدية .

٥ /٢/ ٤ نظام الرقابة الداخلية لخزينة المصروفات النثرية

بمقتضى ذلك النظام يتسلم الصراف مبلغا من النقود يتلائم مع ظروف الاحتياجات العادية للمصروفات النثرية ، وعند تجديد واستعاضة السلفة المستديمة يتم

تحرير شيك بمقدار المبالغ المنصرفة فعلاً من السلفة ، وبذلك يعود رصيد السلفة المستديمة الى ماكان عليها . ويتم سداد المدفوعات الصغيرة نسبياً من هذا الصندوق .

يجب على منشآت الاعمال عند استخدام خزينة المصروفات النثرية مراعاه نظام الرقابة الداخلية التالى :-

١- أتباع نظام السلفة المستديمة .

٢- تركيز عهده خزينة المصروفات النثرية فى شخص واحد بخلاف الصراف العام ، ويجب الا يكون له علاقة بالعمليات النقدية أو السجلات المحاسبية الاخرى .

٣- يجب توافر مستند لكل مبلغ يصرف من خزينة المصروفات النثرية ، ويجب ان يتصف بانه من دفاتر مطبوعة بارقام مسلسله ، وان يتم التوقيع عليها بواسطة الشخص الذى تسلم النقدية ، وكتابة المبالغ المنصرفة بالحروف والارقام ، كما يجب ان يتم اعتماده من شخص مسئول ، وان يتضمن المستند كافه التفاصيل الموضحة لاسباب الصرف ، بالاضافة الى ان يراعى عدم زياده ما يصرفه من السلفة المستديمة على مبلغ معين ومحدد .

٤- عند أستعاضه السلفة ، يجب ان يتم تحرير الشيكات المنصرفة للتجديد باسم الشخصى المسئول عن عهده المصروفات النثرية .

٥- يجب عدم السماح للموظفين بالاقتراض من السلفه ، وفى حاله السماح يجب التصريح بذلك من شخص مسئول من السلفه وان يتم ذلك بشكل رسمى .

٦-يجب مراجعة مستندات الصرف بواسطة شخص مسئول قبل التصريح بتجديد السلفه المستديمه .

٧- يجب ان تتم أستعاضة عهده المصروفات النثرية فى نهاية السنه الماليه للمنشأة ، بحيث تنعكس مصروفات الشهر الاخير من السنه الماليه فى حسابات تلك السنه.

٨-يتعين جرد النقدية الموجودة بالصندوق جردا فعليا مفاجئا من ان لاخر.

٥/٢/٥ نظام الرقابة الداخلية علي مقبوضات ومدفوعات الفروع

ينبغى اتباع نظام رقابة على المقبوضات والمدفوعات الخاصة بفروع الشركات التى لايكون لمديروها خضوع لاشراف مباشر من المركز الرئيسى للشركة ، هذا النظام يعتمد على الفصل بين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية لدى الفرع ، ويمكن ابراز النظام الرقابى على النحو التالى :-

١- فتح حساب فى أحد البنوك توضع فيه المتحصلات النقدية اليومية بالكامل بواسطة مدير الفرع ، على الا يكون له الحق في سحب شيكات على هذا الحساب ، وانما يقتصر ذلك على المركز الرئيسى فقط ، علي ان يرسل البنك كشف الحساب رأساً الى المركز الرئيسى مباشره .

٢- أستخدام نظام السلفة المستديمة في تنظيم مدفوعات الفرع ، ويمكن فتح حساب مستقل باحد البنوك بطريقة السلفة المستديمة ويخصص لمدفوعات الفرع ، حيث عندما يقارب رصيد هذا الحساب على النفاذ يقوم مدير الفرع بارسال قائمة بمصروفاته للمركز الرئيسى ويطلب تجديد السلفه ، على ان ترسل كشوف الحساب الخاص بهذا الحساب راساً الى المركز الرئيسى .

٣- ارسال تقارير يومية بعمليات الفرع الرئيسية الى المركز الرئيسى .

٤- الجرد الفعلى المفاجئ لمخازن الفروع بواسطة موظفين تابعين للمركز الرئيسى .

٥/٣ دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالنقدية والعمليات النقدية.

كما سبق القول فان المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى ينص على ضرورة القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية كاساس للاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجحة عن ذلك والتى ستقتصر عليها اجراءات المراجعة ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال ما يأتى :-

١/٣/٥ اعداد وصف لنظام الرقابة الداخلية المرتبط بالنقدية والعمليات النقدية

تتضمن تلك الخطوه دراسة نظام الرقابة الداخلية Review of system بهدف الحصول على معلومات عن المنشأة والاجراءات الرقابية الموضوعة - وتلك الدراسة تعتبر اساس لاختبارات مدى تنفيذ تلك الانظمة الرقابية Compliance وتقويم النظام.

وقد يعتمد المراجع عند مراجعته للشركات الصغيرة نسبيا على ما يعرف بالمذكرات المكتوبه Writtin narrative بغرض الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية ،وبموجب ذلك يتم الحصول على وصف تفصيلى مكتوب بالاجراءات الرقابية التى تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسى من العمليات النقدية ، وعادة ما يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين اللذين يقوم باداء العمليات النقدية والمستندات التى يتم اعدادها والسجلات التى يتم الاحتفاظ بها ، وتقسيم الواجبات ،ثم بعد ذلك يقوم المراجع بتلخيص كل جزء من أجزاء النظام كقوى وكافى وضعيف.

أما فى الشركات الكبيرة فيتم استخدام خرائط التدفق او قوائم الاستقصاء ، حيث تتكون قائمة الاستقصاء Qustionaire من عدد من الاسئلة تتعلق بالاجراءات الرقابية التى يجب ان تكون موجودة عاده لمنع حدوث الاخطاء والغش بالنسبه لكل نوع من العمليات و وتقسم تلك الاسئلة الى مجموعه تتعلق كل منها مجموعه بأحد الموضوعات او بنوع معين من العمليات النقدية (مقبوضات ، مدفوعات) ، وتحتوى القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الاسئلة لا يستطيع الاجابه عليها دون مناقشة تفصيلية ، وتصاغ الاسئلة بحيث تكون الاجابة عليها بكلمة نعم أو لا ، حيث تدل الاجابة بلا على نقاط ضعف نظام الرقابة . اما الاجابة بنعم تشير الى وجود الاجراء الرقابى المطلوب . ويوضح الشكل رقم (٢) قائمة استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات النقدية .

شكل رقم (٢)

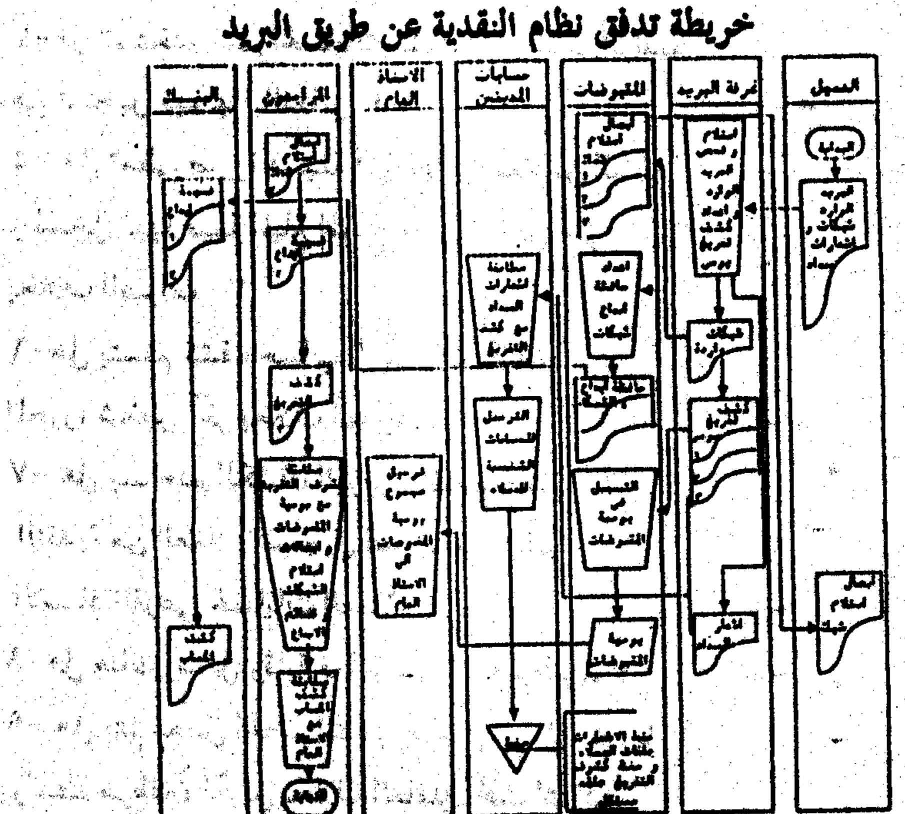
أستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات النقدية

	نعم	لا
١- هل في امكان الشخص الذى يتداول المقبوضات النقدية التوصل الى سجلات المقبوضات النقدية ؟	--	--
٢- هل تودع كافه النقدية المحصله بالبنك يومياً ؟	--	--
٣- هل يتم اعداد كشف يومى بكافه المتحصلات اليوميه من العملاء .	--	--
٤-هل تستخدم قسم الحسابات كشف المقبوضات النقدية فى تسجيل قيمتها بالدفاتر ؟	--	--
٥- هل تعطى صورة قسيمة الايداع المعتمد من البنك والمسجل فيها قيمة المبلغ المودع ، الى شخص أخر بخلاف الصراف ؟	--	--
٦-هل يتسلم كشف حساب البنك والشيكات المحرره شخص آخر بخلاف الصراف ؟	--	--
٧- هل يستخدم الكشف اليومى بالمتحصلات النقدية من العملاء لتسجيل السداد فى دفاتر الاستاذ الفرعي لحسابات العملاء ؟	--	--
٨-هل هناك وسائل رقابة فعالة على استلام البريد ؟	--	--
٩- هل يتم فحص الخصم النقدى الممنوح للعملاء دوريا بواسطة موظفين آخرين بخلاف العاملين تحت اشراف آمين الصندوق؟	--	--
١٠- هل يتم تسوية قيود أثبات المقبوضات النقدية مع قسائم الايداع ؟	--	--

كذلك قد يتم إستخدام خرائط التدفق Flowchart للإلمام بكافة إجراءات أو عمليات نظام الرقابة الداخلية ، وخريطة التدفق هى عبارة عن تعبير شكلى لنظام ما أو مجموعة من العمليات المتتالية ، ويتم لوصف تدفق المستندات ، وفى ضوئها يمكن للمراجع تحديد مواطن القوة والضعف على ضوء أنواع الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها وماذا كان فى إمكان النظام إكتشافها أو تفاديها ، ويوضح الشكل رقم (٣) خريطة تدفق لنظام إستلام النقدية عن طريق البريد .

شكل رقم (٣)

خريطة تدفق نظام النقدية عن طريق البريد



٢/٢/٥ متابعة عينه من كل نوع رئيسى من العمليات النقدية خلال النظام

يتمثل الهدف الرئيسى لإختبارات الإلتزام بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية Compliance tests من التأكد من أن الوصف المكتوب للنظام هو ما يتم تنفيذه فعلاً ، ويتم تحقيق ذلك عن طريق أخذ عينة من كل نوع رئيسى من العمليات .

ومتابعه ما يحدث فعلاً خلال اجراءات النظام الذى يستخدمه العميل . ويطلق على هذا النوع من الدراسة Transaction walk through review ، حيث يسير المراجع خلال النظام من بدايتة الى نهايته عن طريق أختبار عملية واحده من كل نوع رئيسى من العمليات النقدية ومتابعه تلك العملية من بدايتها الى نهايتها ، والغرض من ذلك توضيح فهم المراجع لتدفق البيانات خلال نظام الرقابة الداخلية ، وتلك العملية هى فى حقيقتها عباره عن دراسة للمسار المستندى للادلة المستندية للعمليات Audit trail

فعلى سبيل المثال لاختبار معالجة المقبوضات الواردة عن طريق البريد يقوم المراجع باختيار عينه من كشوف الشيكات الوارده التى تعد فى الارشيف (غرفه البريد)ويتم مراجعة تفاصيل تلك الكشوف مع يومية المقبوضات النقدية وحسابات العملاء بدفتر الاستاذ المساعد وحوافظ الايداع بالبنك .

كذلك بالنسبه للمدفوعات النقدية ، يختار المراجع عينه من المستندات المؤيدة لكل نوع من تلك المدفوعات (مدفوعات موردين ، مدفوعات مرتبات او مصروفات)

ويتم مراجعه تلك المستندات من حيث حجم مبالغها ومن وجود توقيع الشخص المكلف باعتمادتلك المدفوعات ، ومن ختم المستندات بعبارة دفع ، كما يقوم المراجع أيضا بتابعه هذه العمليات فى السجلات النقدية المحاسبية فإذا ما اظهرت نتائج هذه الاختبارات ان الاجراءات الرقابية المتبعة فعلاً تختلف عن الوصف الموجود لدى المراجع لنظام الرقابة الداخلية ، فيجب ان يتم تعديل اوراق المراجعه الخاصه به ، بحيث تصف تلك الاوراق النظام المستخدم فعلاً بالمنشأة .

٥ /٣/٣ مراجعه مجاميع يوميات النقدية ومراجعه الترحيل الى حسابات الاستاذ .

يهدف أيضا أختبارالالتزام بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية Compliance tests

الى التأكد من سلامه تلك الانظمة ودرجة فعاليتها لتحديد مدى أعتماد المراجع على دقه السجلات المحاسبية .

وتهدف عمليه مراجعه دفاتر النقدية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية الى التأكد من صحه تلك المجاميع حسابيا ، ويجب أيضاً مراجعة ترحيل مجاميع دفتر النقدية الى حساباتها المختصة بدفتر اليومية العامه ثم الاستاذ العام ، ويجب ان تم مراجعه تلك الترحيلات بالكامل الى دفتر الاستاذ العام - حيث ان تلك الترحيلات تتم مره واحده كل شهر .

وتتم الترحيلات من الجانب المدين بدفتر النقدية (جانب المقبوضات النقدية) الى الجانب المدين من حساب البنك (والخصم المسموح به ان وجد) والى الجانب الدائن من حسابات المبيعات والايرادات (اذا كانت مبيعات نقدية) واجمالى المدينين وأى حسابات أخرى بدفتر الاستاذ العام ، وبالمثل تتم مراجعة الترحيلات الى الاستاذ العام من جانب المدفوعات فى دفتر النقدية (جانب المدفوعات) الى الجانب المدين من حسابات المشتريات (أذا كانت مشتريات نقدية) واجمالى الدائنين والى الجانب الدائن من حساب البنك والخصم المكتسب (ان وجد) .

٥/٣/٤ مراجعة قائمة تفاصيل المقبوضات مع يومية المقبوضات والترحيل الاستاذ فرعي العملاء ومع قسائم الايداع بالبنك:-

للتأكد من ان جميع المقبوضات النقدية قد اودعت فى البنك بالكامل ، يجب ان يقوم المراجع بمقارنه قائمة تفاصيل المقبوضات (كشوف الشيكات الوارده) مع حوافظ الايداع بالبنك ، بحيث يتم التركيز على تفاصيل المقبوضات وليس الاعتماد على المجاميع اليومية ومع القيود المثبته والمسجله فى يومية المقبوضات النقدية .وقد تكشف عملية مراجعة كشوف الشيكات الواردة مع القيود اليومية فى يومية

المقبوضات النقدية ومع الترحيلات الى حسابات العملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين ومع حوافظ الايداع بالبنك نوعا من الغش - مثل أخفاء العجز فى النقدية عن طريق تأخير قيد المقبوضات النقدية Lapping ، فإذا ما اختلست نقدية من أحد العملاء بواسطة الصراف ، فيمكن تغطية ذلك الاختلاس بجعل حساب ذلك العميل دائنا بنقدية واردة من عميل آخر ، بحيث لايجعل حساب هذا العميل الاخر دائنا الا بعد ان ترد نقدية من عميل ثالث ، ويترتب على ذلك زيادة رقم المدينين الكلى عن حقيقة الامر الا اذا قام الصراف برد المبلغ المختلس فيما بعد .

ولا شك ان هذا النوع من التلاعب يمكن أن يتم بسهولة اذا كان الشخص الذى يتسلم النقدية من العملاء يقوم فى نفس الوقت بالترحيل الى حسابات العملاء فى دفتر الاستاذ العام . ولا شك ان أفضل طريقة للرقابة من ذلك الغش ان يتم اعداد كشوف بالنقدية الوارده عن طريق قسم مستقل ليس له علاقه بالسجلات المحاسبية .

وتجدر الاشارة الى ان حوافظ الايداع فى البنك الموجوده فى حيازة الشركة محل المراجعة قد تكون عرضه للتغيير فى بياناتها ، فاذا شك المراجع فى ذلك يتعين عليه اللجوء الى بنك الشركة للحصول على النسخ الاصلية لتلك الحوافظ ومقارنتها بسجلات المقبوضات الخاصه بالعميل .

٥/٣/٥ اعداد مذكرة التسوية بين سجلات البنك وسجلات الشركة عن العمليات النقدية .

تعتبر مذكرة تسوية البنك Recociliation of Bank Account بين سجلات البنك وسجلات الشركة أهم واشمل أختيار لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة موضع المراجعة . وقد يطلق على اعداد مذكرة تسوية البنك أصطلاح برهان أو دليل أثبات النقدية Proof of Cash ، ويتطلب مثل ذلك الاجراء.

هذا ويمكن عمل تلك التسوية بطريقتين ، ولعل الطريقة الاكثر شيوعا تقوم على مطابقة القيم الدفترية لكل من رصيد أول الفترة ومتحصلات ومدفوعات الفترة ورصيد آخر الفترة ، مع قيمة هذه العناصر الاربعة فى كشف حساب بالبنك . اما فى الطريقة الثانية فيتم حساب رصيد النقدية الصحيح مرتين ، حيث يتم البدء برصيد حساب النقدية بالسجلات فى المره الاولى ثم يتم تسويته بعمليات النقدية الواردة فى كشف حساب البنك ولم تسجل بالدفاتر . وفى المرة الثانية يتم البدأ أولاًبرصيد النقدية كما ورد فى كشف حساب البنك ثم يتم تسويته بعمليات النقدية المسجله بالدفاتر ولم تدخل بعد فى كشف الحساب ، كما يتضح من شكل رقم (٤) ، وتوجد ميزتان على الاقل لتلك الطريقة من مذكرات التسوية مقارنة بالاسلوب التقليدى لها ، اولا لان من السهل ذهنيا تصحيح الارقام باضافه أو طرح قيمه معينه الى رقم غير صحيح بدلا من تسوية (او مطابقة) رقم بأخر فى حين ان كلاهما لايكون صحيحا ، حيث ان ارصده اول الفتره شأنها شأن كافه تسويات تلك الارصدة يجب ان تكون متوازنه فى ورقة المراجعة ، حيث من السهل تحديد رصيد النقدية الصحيح من خلال أضافة الشيكات التى لم تصرف بعد حتى نهاية الفترة الى عامود مدفوعات البنك وطرحها فى نفس الوقت من رصيد كشف حساب البنك فى نهاية الفترة ، على العكس من مذكرة التسوية التقليدية التى تسعى لتسوية رصيد النقدية الدفترية برصيد كشف حساب البنك ، اما الميزه الثانية لاستخدام مذكرة التسوية الاعمدة الاربعة فإنها تتمثل فى حقيقة أن بيانات المقبوضات والمدفوعات المعدله يمكن ان تستخدم فى الحصول على أدله أثبات أضافية بخصوص بيانات المبيعات والمشتريات الظاهرة بالقوائم الماليه ، فعلى سبيل المثال يمكن أحتساب مبيعات الفترة باستخدام معادله العناصر الاربعة المعدله (رصيدالعملاء أخر الفترة + المقبوضات النقدية من العملاء - رصيد العملاء فى بداية الفترة + العمليات غير النقدية بالجانب الدائن لحسابات العملاء = مبيعات الفترة) يتم مقارنه ذلك الرقم الاخير بالقيمة المسجله للمبيعات ، وبالتالى الحصول على دليل أثبات أضافى تدعيم رصيد المبيعات .

اعداد ما يعرف بمذكرة التسوية ذات الاعمدة الاربعة عن شهر أو اكثر من شهور السنه يتم أختياره بشكل أختبارى ، وعندما يكون النظام الرقابى ضعيفا - قد يقرر المراجع اعداد مذكرة التسوية من الشركة عن العام باكمله ، واستكمال اعداد مذكرة التسوية الشاملة عن طريق المراجع يعتبر مؤشرا واضحاً على اما اذا كان يتم معالجة المقبوضات والمدفوعات النقدية بشكل سليم بحيث يمكن الاعتماد على دقة السجلات المحاسبية عن العمليات النقدية ، كما ان ذلك الاجراء يساعد المراجع على التعرف على اذا ماكان نظام الرقابة يطبق بفعالية فى الواقع . يوضح الشكل رقم (٤) تحليل مذكرة تسوية حساب البنك ذات الاعمدة الاربعة .

شكل رقم (٤)

مذكرة التسوية ذات الاعمدة الاربعة

	رصيد أول الفترة	المقبوضات	المدفوعات	رصيد آخر الفره
- الرصيد من كشف الحساب.	٤٢٠٠	١٠٠٠٠	١١٧٥٠	٢٤٥٠
- مقبوضات لم تدخل فى رصيد بداية الفترة .	٦٠٠	(٦٠٠)		
- مقبوضات لم تدخل فى رصيد نهاية الفترة.		٩٠٠		٩٠٠
- شيكات لم تصرف فى بداية الفترة .	(١٢٥٠)		(١٢٥٠)	
- شيكات لم تصرف فى نهاية الفترة .			١٥٠٠	(١٥٠٠)
- شيك خصم من الحسابات خطأ.			(٤٠٠)	٤٠٠
- شيكات مودعه مخصومه من الحساب لعدم كفاية رصيد الحسابات المسحوبة عليها.		(١٠)	(١٠٠)	
- الرصيد من الدفاتر	٣٥٥٠	١٠٢٠٠	١١٥٠٠	٢٢٥٠
	٣٥٥٠	١٠١٠٠	١١٤٩٠	١٦٥٥
- شيكات مودعه مخصومه من الحساب لعدم كفايه رصيد الحسابات المسحوبة عليها .		(١٠٠)		(١٠٠)
- أوراق تجارية محصلة بواسطة البنك ولم تسجل بالدفاتر			٧٠٠	٧٠٠
مصروفات بنكية .			٢٠	(٢٠)
	٣٥٥٠	١٠٧٠٠	١٢٠٠٠	٢٢٥٠

ومن هنا يمكن القول بان مذكرة التسوية ذات الاعمده الاربعة تعد ذات فائدة هامه وملحوظة تساعد المراجع علي اكتشاف تلك الحالات التى تكون المدفوعات النقدية مغالى فيها عن عمد بالدفاتر ، لتغطية تلاعب فى المقبوضات النقدية ، أو حيث تكون المقبوضات قد دوينت عن عمد لتغطية سرقة للنقدية من خلال مدفوعات نقدية غير صحيحه . وكما يتضح من شكل رقم (٤) ان هناك سرقة نقدية قيمتها ٥٠٠ جنيه ، وان هناك مغالا فى المدفوعات النقدية بنفس القيمة لتغطية هذه السرقة ، وذلك .لبيان كيفية مساعده مذكرة التسوية ذات الاعمدة الاربعة فى اكتشاف مثل هذا الاختلاس ، حيث يلاحظ ان كلا الرصيدين من أول واخر الفترة متطابقين ، ومن ثم فان مذكرة تسوية البنك التقليدية ، لن تفصح عن هذا الاختلاس ، وتجدر الاشارة الى ان تلك المذكرة (ذات الاعمده الاربعة) تستخدم بواسطة المراجع دائماً اذا ما كان نظام الرقابة الداخلية للنقدية ضعيفا .

٥/٣/٦ تحقيق العمليات النقدية الخاصة بواحد او أكثر من حسابات المصروفات

لاختبار الالتزام بتطبيق إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية يتعين علي المراجع القيام بمراجعة نقدية لحساب واحد او اكثر من حسابات المصروفات خاصه تلك الحسابات ذات الطبيعة العامه ، مثل المصروفات العمومية ، أو تلك الحسابات التى يحتمل ان تتضمن بعض البنود الشخصية (مثل مصروفات الاستقبال و الضيافة و ترويج المبيعات) حيث أن فحص تلك المدفوعات النقدية وتحليلها قد يلقى الضوء علي كفاية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمدفوعات النقدية حيث زيادة استخدامها يكون لتغطية مدفوعات غير سليمة ، وتتوقف مدى تلك الاختبارات على كمية الاخطاء التى يكتشفها طبيعة هذه الاخطاء ، بحيث اذا تبين ان بعض تلك المصروفات الشخصية الخاصة بموظفى الشركة قد عولجت على انها مصروفات خاصة بالنشاط ، يجب القيام بعمل تسوية لاستبعاد تلك المبالغ عن المصروفات وقيدها على هؤلاء الموظفين بحيث تظهر فى الميزانية ضمن المدينين المتنوعين .

٥ /٣/٧ التحرى والتقصى عن أى شيكات صادره لحامله او لامر الساحب

فاحد قواعد أى نظام رقابة داخلية جيد تتمثل فى عدم اصدار شيكات لامر (حامله) أولامر (نقدا) ، حيث ان تلك الشيكات لا تشير الى شخصية متسلم تلك المبالغ ، وقد يتضح للمراجع ان مثل تلك الشيكات قد تستخدم فى تجديد السلفة المستديمة للمصروفات النثرية او مسحوبات شخصية او سداد اجور نقدا، وفى كافة تلك الحالات كان من الممكن اصدار الشيك باسم احد الاشخاص المفوضين بتسلم تلك المبالغ. ومن هنا يعد اصدار تلك الشيكات من الممارسات السيئة التى تخالف أحد مبادئ الرقابة الاساسية التى تحتم وجود توثيق كل مبلغ مدفوع . ومن ثم يتعين عدم اصدار مثل تلك الشيكات .

ويتطلب تحقيق تلك الشيكات فحص الادلة المستندية المؤيدة لتلك العمليات ، وتحليل الحسابات التى حملت بها تلك المبالغ ، وسؤال الموظفين المختصين . وقد يصدر مثل هذا النوع من الشيكات الى بعض الافراد لعمولات غير مشروعه مقابل خدمات قدمت للشركة (وبالتحديد رشوه) ، وبالطبع فهذا النوع من العمليات لايكون مصحوبا بشرح او تؤيد بمستند يوضح طبيعه تلك المبالغ ، ويتطلب ذلك من المراجع أستخدام خبرته المهنية ولباقتة فى هذا الخصوص.

٥ /٣/٨ فحص الشيكات التى تمثل مدفوعات كبيرة أو غير عادية الى الاطراف المرتبطة أوذوي العلاقة الخاصة .

يجب ان تكون الشيكات المدفوعة للمدير او للشركات التابعة او ذات المصلحة المشتركة محل فحص وثيق من جانب المراجعين لتحديد ما اذاكانت تلك العمليات قد تم التصريح بها واعتمادها وتسجيلها بالدفاتر من جهه آخرى ، اما الاخرى ان يكون قد تم الافصاح عنها بطريقة كافية فى القوائم المالية .

وحتى يتحقق الهدف الاول - ان يكون قد تم اعتماد المدفوعات النقدية للاطراف المرتبطة Related Parties وتسجيلها بالدفاتر بطريقة صحيحة على المراجع ان يتحقق من ان العملية مؤيده بمستندات كافية ، وانها رحلت للحساب الصحيح ، وانه قد تم اعتمادها وتم دفع المبلغ براسطه شخصى مسئول بخلاف الذى تسلم هذه المبالغ .

ولاشك ان الخطأ فى تبويب الشيكات التى تصدرها الشركة لتعويض بعض المديرين والموظفين عن مصروفات أنفقت لأغراض الشركة قد يترتب عليه دفع تلك المبالغ مرتين أو اخفاء مدفوعات غير مشروعه .

كما يجب ان يتم الافصاح عن العمليات مع الشركات التابعة او ذات المصلحة المشتركة بطريقة كافية فى القوائم المالية ، وحتى يتأكد المراجع من ذلك يجب أن يحصل على ادلة أثبات كافية عن العلاقة بين الاطراف وعن حقيقة تلك العمليات واثرها على القوائم المالية ويتطلب هذا الافصاح بيان طبيعة تلك العلاقة بين الاطراف ووصف تلك العمليات وبيان قيمتها .

٥ / ٣ / ٩ تقويم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالعمليات النقدية

بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه يقوم المراجع بتقويم نظام الرقابة لتحديد مدى الاعتماد عليه فالهدف من تقويم نظام الرقابة هو أكتشاف أى نقاط ضعف فعلية فى النظام وتحديد اثرها على بقية عملية المراجعة .

والتى تتمثل فى أختبارات تحقق العمليات والارصدة Substantive tests، حيث ان طبيعه أختبارات التحقق وتوقيتها ومداها تتأثر بذلك التقويم .

حيث قد يرى المراجع انه اذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا ان يحصل على كشوف الحساب راساً من البنك وان يقوم هو بنفسه باعداد مذكرة التسوية بدلا من تلك

التى اعدها العميل . اما بالنسبة للتوقيت فاذا كان نظام الرقابة على المقبوضات النقدية جيداً ويمكن الاعتماد عليه فقد يتم تحقيق الجزء الاكبر من العمليات النقدية فى وقت ملائم ، كذلك الامر بالنسبة للمدى - فان فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على كمية الاختبارات التى يقوم بها المراجع ، حيث انه اذا كانت تلك الانظمه الرقابية فعاله ،من ثم يحتاج المراجع الى أختبارات أقل ، وكلما كانت انظمة الرقابة الداخلية ضعيفة كلما احتاج المراجع ال فحص عينة اكبر .

عموما ان تقويم المراجع لانظمة الرقابة الداخلية يجب ان يصف نقاط الضعف والقوه فى النظام ، وما يترتب على ذلك من تحديد وتوسيع فى اجراءات المراجعه والتوصيات التى سيتم رفعها للعميل فى التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية .

٥ / ٤ أختبارات التحقق الاساسية للعمليات والارصدة النقدية

حيث تتضمن أختبارات تحقق العمليات والارصدة Substantive tests كل من الفحص التحليلى Analytical Review والاختبارات التفصيلية للعمليات والارصدة detaits tests ، والغرض من تلك الاجراءات هو الحصول على ادله على صحه العمليات والارصدة ،وانها عولجت بطريقة سليمه - بمعنى ان العمليات والارصدة النقدية لاتتضمن أى غش أو اخطاء .

وتتمثل أهم خطوات أختبارات التحقق من العمليات والارصدة النقدية فيما يأتى :-

٥ / ٤ / ١ الحصول على خطابات صادره من البنوك لتحقيق المبالغ المودعه .

لاغراض التحقق من وجود النقدية ومن صحة اظهارها بالميزانية - يتطلب الامر حصول المراجع على مصادقات عن ارصدة حسابات المنشأة بالبنوك . فضلا عن جرد النقدية بالخزائن واعداد مذكرات التسوية بين كشوف حسابات البنوك والسجلات المحاسبية بالمنشأة .

وعاده ما يقوم العميل (الشركة محل المراجعة) باعداد خطابات المصادقة على ان يرفق بخطاب المصادقة ظرف معنون باسم مكتب المراجع ، ويطلب بوجه عام من البنك توضيح جميع انواع مديونات الشركة للبنك ، حيث قد يؤدى ذلك الى اكتشاف بعض التزامات العميل للبنك والتى قد لاتظهرها الدفاتر ، ويهدف هذا الخطاب ايضا الى تأكيد وجود النقدية للمبالغ المودعه بالبنك .

هذا ويجب ارسال خطاب المصادقة الى جميع البنوك التى تتعامل معها الشركة حتى ولو كان بعض هذه الحسابات قدأقفل خلال السنه الماليه ، حيث من المحتمل ان يستمر وجود حساب قرض لصالح البنك على الرغم من ان أقفال حساب جارى الشركة لديه ، وللسبب فان اطلاع المراجع على كشف حساب البنك لايغنى عن الحصول على خطاب المصادقة .

٥ / ٤ / ٢ جرد النقدية الباقية فى نهاية السنه المالية

١- تتكون النقدية الباقية فى الخزائن Cash in hand فى المقبوضات التى لم يتم ابداعها بالبنك فى نهاية السنه المالية وصناديق المصروفات النثرية .وقد يتم جرد صندوق المصروفات النثرية بشكل مفاجئ او فى أى وقت قبل أو بعد تاريخ الميزانية ، وقد يعتمد المراجع على الاطلاع على اوراق المراجعة الخاصة بالمراجعين الداخليين الذين يقومون باستمرار بجرد مفاجئ لتلك الصناديق .

٢- وعند قيام المراجع بجرد أى عهده من العهد النقدية يجب ان يكون الصراف المسئول عن حفظ تلك العهد حاضرا طوال القيام بعملية الجرد - ويجب ان يصر المراجع على ذلك ، وبعد الانتهاء من عملية الجرد يجب ان يحصل المراجع من الصراف على اقرارمكتوب ومؤرخ بأن الجرد قد تم فى حضوره وان النقدية الموجودة قد أعيدت بالكامل الى المراجع .

٣- واذا كانت النقدية الباقية تمثل مبالغ كبيرة ،فيتعين ان يقوم المراجع الخارجى بجرد النقدية فى تاريخ الميزانية ، وقد يستعين بالمراجعين الداخليين فى جرد تلك المبالغ على ان يتم ذلك تحت أشرافه .

- يجب إستخدام الخزائن الحديدية لحفظ النقدية .
- يجب إيداع كافة المقبوضات النقديه بالبنوك دون إستخدام أى جزء منها لعمل المدفوعات النقديه .
- يجب إستخدام الخزائن الحديديه لحفظ السجلات المحاسبيه وحمايتها من التلف أو التلاعب فيما تحتويه من بيانات .

٣/٦ فحص وتقييم نظام الرقابه وإختبارات الإلتزام بإجراءاتها على المبيعات وحسابات المدينين :

١/٣/٦ فحص وتقييم نظام الرقابة :

يعتبر مدى إمكانية إعتماد المراجع على نظام الرقابه الداخليه عامل أساسى فى الحكم على ما إذا كان تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات الإيرادات قد تم بشكل صحيح ، ويتم تحديد إمكانية الإعتماد على ضوء خصائص نظام الرقابه الداخلية الجيد وما يتصف به من مواطن ضعف وقوة .

وتتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابه فى تحليل الخريطه التنظيميه ودليل الإجراءات وعمل الإستفسارات اللازمه بالإضافة إلى إجراء إختبارات الإلتزام بتلك الإجراءات للتحقق من مدى تنفيذ إجراءات الرقابه .

ويسعى المراجع الى تحقيق هدفين من خلال الدراسه والتقييم هما :-

أ- تحديد أساليب الرقابه التى يمكن الإعتماد عليها بغرض تحديد وتوقيت ونطاق إختبارات التحقيق الأساسيه .

ب- إكتشاف مواطن الضعف الجوهريه فى النظام .

ويتم إتباع الإجراءات التاليه بهدف تحقيق هذه الأهداف :-

١- تحديد أنواع الأخطاء أو المخالفات الممكن حدوثها .

٢- تحديد إجراءات الرقابه المحاسبيه لمنع حدوث تلك الأخطاء أو المخالفات أو إكتشافها.

٣- تحديد ما إذا كان نظام الرقابه لدى العميل يتضمن تلك الإجراءات وأساليب الرقابه اللازمه .

٤- ويجب تحقيق رقابة تامة على النقدية وعلى جميع الاصول الاخرى القابلة للتحويل الى النقدية مثل اوراق القبض والاستثمارات .. الخ ، فاذا لم يتم جرد جميع تلك الاصول القابلة للتحويل الى نقود فى وقت واحد فان العجز الموجودفى احدها قد تتم تسويته من احد البنود التالية اعتمادا على المراجع لم يقم بجرد تلك الاصول كلها فى وقت واحد .

ويتم تحقيق الرقابة على تلك الاصول بعده طرق ، أحدهما تجميع هذه الاصول فى مكان واحد والقيام بجردها فى وقت واحد ، وقد يقوم عدد من المراجعين بجردالعهد الموجوده فى اماكن مختلفة فى وقت واحد ، وقد يتم التحفظ على تلك الاصول فى خزائن مختومة مع التأكد بان تلك الاختام لم تمس الى ان تنتهى عملية الجرد بالكامل لجميع الخزائن .

٥- فى حالة وجود فروق بين الجرد والرصيد الدفترى ، يجب ان تشتمل اوراق المراجعة على شرح كامل لتلك الفروق ، ويجب مناقشتها مع احد المديرين المسئولين ، واذا ما تضمن رصيد النقدية الباقية على بنود غير عادية مثل شيكات مؤجله التاريخ أو ايصالات سلف أقترضها موظفو الشركة أو مستندات مصروفات لم تتم تسويتها بعد فيجب مناقشة جميع تلك البنود مع المختص واتخاذ القرار الملائم الخاص بكيفية التصرف فيها . وعادة مايتم عمل قيود تسوية لاستبعاد تلك البنود من النقدية الباقية اذا كانت مبالغها كبيره .

٥/٤/٣ أختبار اعداد مذكرة التسوية مع حسابات البنوك في تاريخ الميزانية:-

عند أختبار مذكرة تسوية البنوك Recpnciliations of Bank Accounts التي اعدتها الشركة موضع المراجعة - لتوفيق ارصدة البنوك يجب أن يقوم المراجع بالآتى :-

أ- أختبار الدقة الحسابية لمذكرة التسوية .

ب- التحقق من مجموع قائمة الشيكات التى لم يتقدم أصحابها للبنك لصرفها

جـ- كتابة اسم المستفيد وتاريخ الشيك على قائمة الشيكات التى لم يتقدم أصحابها للبنك لصرف قيمتها وبصفة خاصة الشيكات التى تكون مبالغها كبيرة ، أوتكون محدده لامر الساحب والمدير ين والموظفين ، واى شيكات أخرى غير عادية ، كما يجب ان تتم مراجعة وفحص البيانات المؤيدة لتلك الشيكات .

د- مطابقة التحويلات بين البنوك على كشف بتلك التحويلات للتحقق من انه قد تمت المحاسبة على جميع التحويلات بصورة سليمة .

هـ- متابعة الودائع فى الطريق (الشيكات التى أرسلت للبنك بالبريدلتحصيلها وايداع قيمتها فى حساب الشركة قبل يومين او ثلاثة من ورود كشف حساب البنك او المبالغ التى اودعت فى البنك ولم تظهر فى كشف حساب البنك عن نفس الفترة وانما تظهر فى كشف حساب البنك اللاحق) على كشف حساب البنك فى تاريخ لاحق وايضاح تاريخ الايداعات على مذكرة التسوية .

م- التأكد من انه ليست هناك شيكات قد حذفت من قائمة الشيكات التى لم يتقدم أصحابها للبنك لصرف قيمتها .

و- التحرى عن الشيكات الكبيرة التى لم يتقدم أصحابها لصرف قيمتها حتى تاريخ الميزانية ولم تصرف فى تاريخ لاحق أيضا .

ى- مراجعة البيانات المؤيدة لبنود تسوية رصيد البنك بخلاف الودائع فى الطريق والشيكات التى لم يتقدم أصحابها لصرف قيمتها .

ويجدر الاشارة الى ان تحقيق المراجع لبند النقدية لايعتبر كاملا بمجرد موازنة حساب البنك فى دفتر الاستاذ العام مع كشف حساب البنك ، وانما يتطلب الامر التأكد من صحة البنود التى تكون مذكرة التسوية عن طريقة تناول القيام باجراءات التحقيق الاخرى التى ترتبط بمذكرة التسوية ، والتى لعل ابرزها فحص الشيكات المرفوضة والبنود الاخرى التى اعاد البنك قيدها على حساب الشركة ، بالاضافة الى فحص جميع الشيكات المعلقة ولم تقدم لمدة معينة (لمدة تزيد على ثلاثين يوما) .

٥/٤/٤ القيام بالاختبارات اللازمة للتأكد من ان الدفاتر لم يقيد بها سوي العمليات النقدية الخاصة بالسنة المالية :

حتى يمكن ان تظهر النقدية فى الميزانية بشكل صحيح ، يتعين ان تتضمن الدفاتر جميع العمليات النقدية (المقبوضات والمدفوعات) الخاصة بالسنه المالية ويجب الا تحتوى على اى عمليات خاصة بالسنه المالية الجديدة ، وهو ما قد يشار اليها بالحد الفاصل بين السنة المالية الحالية والجديده Cutoff of cash بالنسبة للعمليات النقدية .

ولاشك ان المراجع لايمكن الحضور لدى جميع العملاء فى يوم أنتهاء السنه الماليه لكل شركة ، كما ان ذلك الاجراء ليس ضروريا لتحقيق بند النقدية بطريقة مرضية ،

وكبديل لحضور المراجع وجرد النقدية فى نهاية السنه المالية ، فإن المراجع يمكن ان يتأكد من ان النقدية بالطريقة (التى لم تظهر بعد بكشف الحساب) التى تظهر فى مذكرة تسوية البنك قد ظهرت كايداعات فى كشف حساب البنك فى اول يوم عمل فى السنه المالية الجديدة ، وبذلك يستطيع مراجعة ما يسمى بالحد الفاصل للمقبوضات النقدية .

أما فيما يتعلق بالمدفوعات - فإن المراجع حتى يتأكد من ان الدفاتر لم تتضمن الا المدفوعات الخاصة بالسنه الماليه ، فإن عليه اذا كان حاضرا بالمنشأة يوم انتهاء السنه المالية أخذ رقم آخر شيك سحب على كل بنك من البنوك التى تتعامل معها الشركة ، ويجب عليه التحرى عما اذا كانت جميع الشيكات الى هذا الرقم قد استلمها أصحابها ، كذلك على المراجع ان يستوثق من ان جميع الشيكات التى قيدت بدفتر يومية المدفوعات قد ارسلت لاصحابها قبل نهاية السنه الماليه .

فاذا لم يتمكن المراجع من الحضور للمنشأة فى يوم انتهاء السنه الماليه فيمكنه ملاحظة المدة التى تمضى بين تاريخ نهاية السنه المالية وتاريخ تقديم الشيكات المعلقة للدفع فى السنه المالية الجديدة .

٥ /٤/٥ الحصول علي كشف حساب من البنك يغطي مدة اسبوع عمل على الاقل بعد تاريخ الميزانية.

حيث يتطلب من المراجع الحصول على كشف حساب من البنك يغطى عاده مده أسبوع عمل على الاقل بعد تاريخ انتهاء السنه الماليه للشركة Cutof Bank Statement، ويتم ذلك عن طريق أخطار الشركة كتابة للبنك لكى يرسل كشف الحساب المطلوب راساً الى المراجع على عنوان المكتب ، ويهدف المراجع من الحصول على هذا الكشف الى متابعة البنود المعلقة الواردة بمذكرة التسوية (نقدية بالطريق او الشيكات التى لم تقدم للصرف)، أحد الطرق الخاصة بالتحقيق من ان الدفاتر تظهر المدفوعات الحقيقية الخاصة بالسنه المالية هى حصول المراجع على رقم

أخر شيك تم اصداره فى نهاية السنه الماليه ، وطريقة أخرى يقوم المراجع بفحص الشيكات التى وردت فى كشف الحساب المرسل اليه من البنك ، حيث يجب على المراجع ملاحظة تواريخ دفع تلك الشيكات بواسطة البنك فى المدة الجديدة .

وعند فحص كشف البنك عن السنه المالية الجديدة يجب ان يتحرى المراجع عما اذا كان الكشف يحتوى على« شيكات مدفوعة صدرت قبل نهاية السنه الماليه ولم تظهر ضمن قائمة الشيكات المعلقة التى لم تقدم للصرف فى نهاية السنه الماليه» ، وبتلك الطريقة فإن كشف الحساب الذي سيرسل للمراجع عن السنه الجديدة يعطى تاكيدا للمراجع بان لم تحدث اى زيادة متعمدة فى رقم النقدية بالبنوك الظاهره بالميزانية عن طريق حذف احد او اكثر من قائمة الشيكات المعلقة التى لم تقدم للصرف .

٥/٤/٦ مراجعة جميع التحويلات بين حسابات البنوك عن الاسبوع الاخير من السنه الماليه والاسبوع الاول من السنه الماليه الجديدة .

ويهدف هذا الاجراء الى اكتشاف أى عجز فى النقدية يتم اخفاؤه عن طريق أستخدام اسلوب التحويلات بين حسابات الشركة فى البنوك بطريقة غير سليمة ، ويطلق على هذا النوع من الغش اصطلاح Kiting (وهو يعرف بالتلاعب الذى يستخدم هذه الزيادة المؤقتة فى ارصدة البنوك فى زيادة رقم الارباح او لتغطية العجز فى النقدية اولتمويل احتياجات المنشأة من النقود لفترات قصيرة ، ومن المعلوم ان كثيراً من الشركات تحتفظ بحسابات مع اكثر من بنك ، ويستدعى الامر اجراء تعديلات من بنك الى اخر فى أحيان كثيرة . وعند سحب شيك على احد البنوك وايداعه فى بنك أخر فانه تمضي عاده عده ايام (فترة المقاصه)قبل تحصيل الشيك من البنك المسحوب عليه . وفى خلال المده فان قيمه هذا الشيك تكون داخله فى الرصيد المودع لدي البنكين .

ويمكن للمراجع ان يكتشف ذلك التلاعب او الغش عن طريق اعدادكشف بالتحويلات بين البنوك يغطى عده ايام قبل وبعد تاريخ الميزانية .

حيث يوضح هذا الكشف جميع التحويلات بين البنوك وتظهر تواريخ قيمه تلك المقبوضات والمدفوعات فى دفاتر النقدية وفى كشوف حسابات البنك . ويوضح جدول رقم (٥) مثالاً لهذا الكشف .

جدول رقم (٥)

كشف التحويلات بين البنوك

حسابات البنوك				تاريخ السحب		تاريخ الايداع	
رقم الشيك	من	الى	المبلغ	الدفاتر	البنك	الدفاتر	البنك
٤٣٠٠	الاهلى سوستيه	مصر	٥٠٠٠	١٢/٢٨	١/٣	١٢/٢٨	١٢/٢٨
٥٤٠٠	الاهلى سوستيه	القاهرة	٧٠٠٠	١/٢	١/٤	١٢/٣٠	١٢/٣٠
٥٥٠٠	الائتمان	مصر	٣٠٠٠	١/٣	١/٥	١/٣	١٢/٣١

ويلاحظ انه بمقارنه التواريخ فى الكشف السابق يستطيع المراجع اكتشاف ما اذا كان قد حدث تلاعب فى الارصدة النقدية ام لا ، حيث ان الزيادة فى حسابات احد البنوك والنقص فى حساب بنك أخر يجب ان يتم تسجيلها فى دفاتر النقدية فى السنه المالية نفسها ، حيث يلاحظ ان الشيك ٥٤٠٠ قد تم قيده فى دفاتر النقدية كايداعات فى حساب بنك القاهرة فى ١٢/٣٠ وكمسحوبات فى بنك الاهلى سوستيه بتاريخ ١/٢، وكنتيجة لقيد الجانب المدين من العملية فى فترة مالية والجانب الدائن فى فترة مالية أخرى ، فإنه يترتب على ذلك زيادة فى رقم النقدية فى ٣٠ /١٢ وحتى يتم الحفاظ على توازن يومية المقبوضات النقدية يجب ان يتم جعل أحد الحسابات دائنا فى ١٢/٣٠ ليقابل القيد الذى تم عمله فى الجانب المدين من حساب النقدية بالبنك ،

فإذا رحل المبلغ الى الجانب الدائن من احد حسابات الايرادات فيترتب على ذلك زيادة في رقم الارباح ، بالاضافة الى الزيادة فى رقم النقدية ، وهذا النوع من التلاعب قد تتعمد ادارة الشركة القيام به للتلاعب في نتيجة الاعمال والمركز المالى للشركة .

وقد يكون الهدف من هذا النوع من الغش Kiting هو أخفاء العجز فى النقدية واحد الامثلة على ذلك قيام احد المديرين الماليين باختلاس مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه من حساب الشركة الجاري العام في بنك مصر ، ولتغطية ذلك العجز قام فى ١٢/٣١ بسحب شيك لتحويل مبلغ ١٠٠٠٠ ج من بنك الائتمان لذلك الحساب الجاري، وقام المدير بايداع هذا الشيك فى بنك مصر بتاريخ ١٢/٣٠ ، ولكنه قام بتسجيل التحويل فى الدفاتر المحاسبية في أوائل يناير ، ففي ١٢/٣١ زاد حساب بنك مصر (وبذلك تم تغطية العجز) الا ان حساب بنك مصر لم ينقص فى التاريخ نفسه وبذلك تتوازن الدفاتر فى ١٢/٣١ ولا ينكشف الاختلاس . وسوف يعود العجز الي الظهور مرة اخرى خلال أيام عندما يتم صرف الشيك من بنك مصر ١/٥ ، وكشف التحويلات بين البنوك يكشف هذا النوع من الغش لان عمليه الايداع ظهرت فى كشف حساب بنك الائتمان فى ديسمبر ، بينما لم تقيد العملية في دفاتر النقدية الا في شهر يناير ، والشيك رقم ٥٥٠٠ فى كشف التحويلات يعطي مثالا واضحا لمثل هذا النوع من الغش .

وهناك نوع ثالث من هذا الغش Kiting يعتمد على استغلال فترة التحصيل أوفترة المقاصة لمقابله أى احتياجات نقدية قصيرة الاجل ، حيث يفترض ان الشركة ليست لديها أرصدة نقدية كافية لمقابلة الاجور المستحقة الدفع فى نهاية الشهر ، وقامت الشركة بسحب شيك على بنك الاهلي سوستيه ، وقامت بايداع ذلك الشيك فى حساب الشركة المخصص لدفع الاجور فى بنك أخر ، على اساس ان الشيك لن يقدم للدفع الا بعد بضعه ايام تكون الشركة فى خلالها قد قامت بتدبير المبلغ المطلوب وايداعه فى حسابها ببنك الاهلي ، فاذا تم قيد مثل التحويل بطريقة سليمة فى الدفاتر

فإن هذا النوع من الغش لايؤدى الى أى أخطاء فى رقم النقدية الذى يظهر بالميزانية ، والشيك رقم ٤٣٠٠ يعطى مثالاً واضحاً على ذلك ، مع ذلك فان كثيرا من البنوك لاتشجع هذه العملية وقد لاتسمح للعميل بالسحب من الحساب الا بعد تحصيل الشيك المودع فى الحساب .

٥/٤/٧ التأكد من صحة أظهار النقدية بالميزانية .

عادة ما تظهر النقدية فى الميزانية كرقم واحد تحت اسم النقدية فى الخزينة والبنوك ، ورقم النقدية الذى يجب ان يظهر بالميزانية يتعين ان يكون متاحاً للاستلام العام لاغراض الشركة - أى ليس عليه ايه قيود ، ومن هنا فان هناك بنود قد تكون قيمتها جوهرية ومن ثم يجب أستبعادها من النقدية بالخزينة وبالبنوك واظهارها كبند مستقل ضمن الاصول - مثال ذلك الودائع لاجل والارصدة بالعملات الاجنبية خاصة اذا كانت تستخدم لاغراض الشركة بالخارج ولا يمكن تحويلها للعملة المحلية لوجود قيود على تحويلها ، التأمينات المودعه لدى الغير سواء كانت متعلقة بعقود أو تأمينات خطابات ضمان أو اعتمادات مستندية .

هذا وقد تقوم عديد من الشركة ببعض الاجراءات التى تهدف الى تحسين اوتزيين الميزانية Window dressing عن طريق اجراءات تقوم بها الشركة قبل تاريخ الميزانية بفترة قصيرة بهدف تحسين مركزها النقدى أو معدل السيوله الجاريه او تحسين المركز المالى للشركة ، وقد تكون هذه الاجراءات مشروعه مثل قيام الشركة فى اواخر السنه الماليه ببذل جهود كبيره لضمان سرعه ارسال البضاعه الي العملاء والضغط على المدينين لسداد المستحق عليهم ، وقد تكون اجراءات غير مشروعه مثل قيام موظفى الشركة برد المبالغ التى أقترضوها من الشركة قبل تاريخ الميزانية بفترة قصيرة ، واعاده أقتراض تلك المبالغ مره أخرى ، بعد تاريخ الميزانية مباشرة ، او ترك يومية المقبوضات مفتوحه لبضعه ايام بعد انتهاء السنه الماليه ، مما يؤدى لزيادة رقم النقدية

الذى يظهر فى الميزانية بمقبوضات حصلت فعلاً بعد تاريخ الميزانية ، ولاشك ان الاجراءات الاخيرة تجعل القوائم المالية مضللة ، ويتعين على المراجع ان يأخذ فى اعتباره كافة تلك الامور عند قيام بمراجعة النقدية والتحقق منها .

الفصل السادس
إجراءات مراجعة الإيرادات
والمبيعات و حسابات المدينين

مقدمه

يتناول ذلك الفصل دراسة الموضوعات التاليه :-

٦/١ أهداف مراجعة حسابات و عمليات الإيرادات و المدينين .

٦/٢ نظام الرقابة على المبيعات و المدينين .

٦/٣ دراسة و تقويم نظام الرقابة و إختبار الإلتزام بإجراءتها على المبيعات و المدينين .

٦/٣/١ فحص و تقييم نظام الرقابة .

٦/٣/٢ إختبارات الإلتزام بإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية .

٦/٤ إختبارات التحقق الأساسية للمبيعات و حسابات المدينين .

٦/٤/١ التحقق من صحة الدقة الحسابية .

٦/٤/٢ التحقق من الوجود .

٦/٤/٣ التحقق من إستقلال الفترة المالية .

٦/٤/٤ التحقق من صحة تقويم الأصول .

٦/٤/٥ أداء الفحص التحليلى .

٦/٤/٦التحقق من الملكية .

٦/٤/٧ التأكد من صحة العرض و ملائمه الإفصاح فى القوائم المالية.

١/٦ أهداف مراجعة حسابات و عمليات الإيرادات و المدينين :

تتضمن البيانات المحاسبيه الخاصه بالإيرادات والمدينين حسابات المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات والخصم النقدى ، وحسابات المدينين ، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومصروفات الديون المعدومه وأوراق القبض بالإضافه للمتحصلات النقديه من المدينين (والتى سبق وأن تم مناقشتها تفصيليا فى الفصل الخامس من هذا المؤلف) .

وتشار الى أهداف المراجعه بأنها حلقه الوصل بين معايير المراجعه وإجراءاتها ، وتتمثل فى التحقق من صحة وشرعية العمليات ، والوجود ، والملكيه ، وصحة التقويم وإستقلال الفتره الماليه والإفصاح فى القوائم الماليه.

١- هدف التحقق من صحة البيانات Verification Of Trancaction Validity

حتى يمكن للمراجع التقليل من مخاطر حدوث مخاطر جوهريه فى عمليات المبيعات وحسابات المدينين لحد كبير فإنه يعتمد على مدى ثقته فى جودة نظام الرقابه الداخليه ، ومن هنا كان ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابه الداخليه للتأكد من صحة وشرعية العمليات من خلال :-

- تحليل وتقييم نظام الرقابه الداخليه .
- إختبارات الإلتزام للتحقق من تطبيق إجراءات وسياسات نظام الرقابه الداخليه .

٢- الأهداف الأخرى للمراجعه :

حتى يتم التعرف على تلك الأهداف الأخرى يتعين البدء فى تحديد العوامل أو الأسباب التى تؤدى الى إختلاف جوهرى بين القيمة الحقيقيه لحسابات المدينين والنقديه المحصله من الإيرادات وقيمة تلك الأرصده فى الميزانيه .

أ- حيث قد يرجع ذلك الإختلاف مثلاً الى إحتمال وجود عملاء وهميين ضمن حسابات المدينين أو عدم إثبات قيمة المتحصلات النقديه من العملاء فى حساباتهم، ويطلق إسم التحقق من الوجود أو الشرعيه على هذا الهدف Existence or Validity .

ب- كما يحتمل حدوث أخطاء في المحاسبه عن حسابات المدينين التي قام العميل ببيعها أو رهنها للبنوك مع إستمراره في الممارسة عنها كما لو كانت مملوكه بالكامل للشركة ، ويطلق إسم التحقق من الملكيه على ذلك الهدف Venfication of Ownership.

جـ- تطبيقا لفرض الإستمراريه - يتعين تقويم حسابات المدينين على أساس صافي القيمه القابله للتحقق وبناء على ذلك يهتم المراجع بالتحقق من وجود رصيد كاف في حساب مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها وذلك تحقيقا لهدف التحقق من صحة التقويم Verification of valuation .

د- و يحتمل حدوث أخطاء في إثبات عمليات المبيعات بالأجل أو النقدية المحصلة سواء من العملاء أو المبيعات التي تقع بالقرب من بداية أو نهاية الفترة المالية حيث تسجل بالخطأ في دفاتر فترة مختلفة ، و يعتبر ذلك مخالفا لإستقلال الفترات الزمنية و يطلق إسم التحقق من إستقلال الفترات المحاسبية على هذا الهدف VerfiyingCut Off.

هـ- كما يجب الإفصاح عن حسابات المدينين في القوائم الماليه بشكل سليم من حيث التبويب والإفصاح ضمن الملاحظات المرفقه بالقوائم ، وكذلك يجب التمييز بين حسابات المدينين التجاريه وغير التجاريه ، كما يجب الإفصاح عن أي رهونات ضمن الملاحظات المرفقه بالقوائم الماليه ، ويطلق إسم التحقق من صحة العرض في القوائم على هذا الهدف Verfication Of Appropriate Statement Presntation .

٢/٦ نظام الرقابه الداخليه على المبيعات والمدينين :

يتمثل نظام الرقابه الداخليه للمبيعات والمدينين في : -

- الفصل بين المسئوليات .
- تحديد مسئوليات العاملين .
- كفاية المستندات .
- كفاءة الموظفين .
- حماية الأصول والسجلات .

الفصل بين المسئوليات :-

حيث يتطلب الفصل السليم بين مسئوليات الوظائف أن يتم توزيع مهام نظام الرقابه الداخليه على عدد من العاملين والأقسام ، بحيث يكون هناك أقسام مختلفة وأفراد مختلفون مسئولين عن إعداد أوامر الشراء الوارده من العملاء ، والتصريح بالإئتمان ، والتصريح بخروج البضاعه من المخازن ، وشحن البضاعه ، وإعداد فواتير البيع ، الإحتفاظ بحسابات المراقبه ، إمساك دفاتر المدينين ، التصريح بمردودات المبيعات بالإضافه الى التصريح بإعدام بعض الديون .

فإذا ما تم تقسيم الواجبات بتلك الطريقه فإن أى أخطاء غير متعمده يتم إكتشافها عن طريق النظام نفسه ، وتقل فرص الغش لأقل حد ممكن .

١- الرقابة على أوامر الشراء الواردة من العملاء :-

تتضمن الإجراءات الرقابيه على تلك الأوامر ما يلى :-

- إعداد سجل بجميع أوامر الشراء الوارده .
- فحص امر الشراء من حيث الأصناف والكميات لمعرفة هل يمكن تنفيذ الأمر خلال مده معقوله أم لا .
- إعداد أمر بيع عن كل عملية وارده ، حيث يعبر ذلك الأمر عن الشروط التى تم الإتفاق عليها مع العميل ، كما يشمل تعليمات للمصنع أو المخازن وإلى إدارة الشحن والإداره المختصه بإعداد فواتير البيع - حيث يجب إرسال نسخ من أمر البيع إلى جميع تلك الجهات .

٢- التصريح بالإئتمان :-

حيث يجب تصريح إدارة الإئتمان بالبيع الأجل للعميل قبل تنفيذ أمر البيع ، حيث تتبع تلك الإداره للمدير المالى ، وتختص بمتابعة المراكز الماليه للعملاء بحيث لا يسمح بمنح الإئتمان لأحد العملاء مالم تكن حالته الماليه تسمح بذلك ، حيث لا يسمح له إلا بالشراء نقدا .

٣- التصريح بخروج البضاعه من المخازن :

حيث قد تكون هناك مخازن للإنتاج التام ، وعادة ما يقوم أمين المخزن بالتصريح بخروج البضاعه الى إدرة الشحن بناء على أمر بيع معتمد من إدارة الإئتمان ، وتحتفظ إدارة الحسابات بسجلات الجرد المستمر الخاص بمخزون الإنتاج التام وليس أمين المخزن.

٤- وظيفة الشحن :

تقوم إدارة الشحن بإعداد الترتيبات لشحن البضاعه للعميل مع شركات النقل (برى أوبحرى أو جوى) وينشأ عن الشحن مستندات الشحن مثل بوليصة شحن ، وتم قيد تلك المستندات بعد ترقيمها بأرقام مسلسله فى سجل خاص قبل تسليمها الى الإداره المختصه بإعداد وفواتير البيع .

٥- وظيفة إعداد فواتير البيع :

حيث تقوم إدارة مستقله عن المبيعات بإعداد فواتير البيع وتكون داخل إدارة الحسابات بالشركة ، حيث تختص بالمهام التاليه :-

- الإلتزام بمتابعة مستندات الشحن التى سبق ترقيمها بأرقام مسلسله والممارسه عنها.
- مقارنة مستندات الشحن بأوامر البيع وأوامر الشراء الوارده من العملاء .
- قيد تفاصيل البضاعه من واقع تلك المستندات فى فاتورة البيع .
- كتابة الأسعار ومعدلات الخصم فى فاتورة البيع بعد الرجوع الى قوائم الأسعار المعتمده .
- تجميع قيم فواتير البيع الصادره .

٦- تحصيل الديون :

عندما يقوم العملاء بسداد المستحق عليهم ، يتم عمل كشف بالشيكات الوارده من عدة صور ، حيث تستخدم أحد الصور فى القيد بحسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين ويتم ترحيل مجاميع تلك المتحصلات بصفة دوريه لحساب إجمالى المدينين بدفتر الأستاذ العام (حساب المراقبه) من مجموع خانة المدينين بيومية المقبوضات فى

يومية مردودات المبيعات تم ترحيلها بالتفصيل الى حسابات العملاء الفرديه بدفتر الأستاذ المساعد ، ثم يؤخذ مجاميع تلك العمليات وترحل الى حساب إجمالى المدينين ومردودات المبيعات بدفتر الأستاذ العام .

٧- إعدام الديون:

يجب إعتبار الحسابات التى تعتبرها الإداره غير قابله للتحصيل معدومه ، وتنقل الى دفاتر أستاذ مستقل تخضع لحساب مراقبة مستقل ، وعادة ما يكون من الدفاتر البيانيه الإحصائيه التى لا علاقه لها بالدفاتر المحاسبيه ، ومن الضرورى أن تخضع تلك الحسابات التى اعتبرت معدومه لرقابه مناسبه ، وإلا أدى الأمر الى إختلاس أى متحصلات من تلك الديون فيما بعد بواسطة موظفى المنشأه دون الحاجه الى التلاعب فى السجلات لتغطية تلك الإختلاسات .

تحديد مسئوليات العاملين:

١- من الضرورى أن توزع مسئوليات أداء وظائف الإيرادات والمدينين على عدد من الموظفين تحدد مسئولية كل منهم على حدة طبقا للإعتبارات التاليه :-

- يعتبر الموظف المختص بتداول النقديه مسئولا عنها إبتداء من نقطة تسلمها ، ولذلك يجب أن تشمل وظيفة امين الصندوق على إعداد قائمة المقبوضات النقدية و قت تسلمها و التى تكون بمثابة المستند الأصل لتسجيل المقبوضات فى حساب المدينين، كما يجب مطابقة محتويات تلك القائمه على قسيمة إيداع النقديه بالبنك .
- ويعنى ذلك عدم عمل أى مدفوعات نقديه من المقبوضات التى يتم إيداعها بالكامل فى حساب الشركة بالبنك .

٢- يجب أن يعتمد الخصم المسموح به للعملاء رئيس قسم الإئتمان حتى لا يتمكن الموظف المختص بإستلام النقديه من أن يختلس قيمة الخصم غير المستحق .

٣- يجب أن يمسك الأستاذ الفرعى لحسابات النقديه والمبيعات موظف مختلف عن الموظف المختص بحسابات الأستاذ العام ، حيث ان الفصل بين مسئوليات هاتين الوظيفتين يدعو الى ضرورة مطابقة وتسوية أى فروق فى تسجيل المبيعات وإستلام

النقديه دوريا ، حيث يجب أن يساوى مجموع أرصدة حسابات الأستاذ الفرعى أرصده الأستاذ العام (حسابات المراقبه) .

٤- يعين عدد من الموظفين لأداء وظائف المبيعات المختلفه ، مثل تعيين موظف مختص للدراسة وإعتماد الإئتمان الممنوح للعميل ، كما يجب أن يكون المختص بقسم الإستلام مسئولا عن تسليم كافة المردودات من العملاء .

كفاية المستندات:

يجب أن يتم تعزيز نظام الإيرادات بمجموعه كافيه من السجلات والنماذج على النحو التالى :-

- طلبات الشراء المقدمه من العميل .
- نموذج إعتماد طلب الشراء المقدم من العميل .
- فاتورة البيع .
- إذن شحن البضائع المعتمد .
- قسيمة الشحن كدليل على صرف البضائع إلى شركة الشحن .
- إشعار السداد الذى تعده الشركة أو المرتد من العميل مصحوبا بشيك السداد .
- نموذج التصريح بإعدام حسابات المدينين غير القابله للتحصيل .
- الكشوف الشهريه لحسابات المدينين .
- دفتر أستاذ فرعى لتسجيل حسابات المدينين المعدومه .

ومن المعتاد أن تسجل عمليات نظام الإيرادات فى اليوميات الخاصه بالمبيعات ومردودات المبيعات والمقبوضات النقديه .

كفاءة الموظفين :

حيث يجب العنايه فى إختيار العاملين ، حتى تكون مهارات وكفاءة هؤلاء الموظفين المسئولين عن أداء وظائف الإيرادات المختلفه ملائمة لمتطلبات تلك الوظائف من مؤهلات ، ويتحقق ذلك عن طريق وضع وإتباع سياسة توظيف وترفيع فعاله .

حماية الأصول والسجلات:

حيث يتعين حماية الأصول والسجلات من التلف أو التلاعب على النحو التالى :-

ويجب على المراجع عند فحصه وتقييمه لنظام الرقابه أن يوجه كل إنتباه الى مواطن الضعف الجوهريه (التي تعرفها معايير المراجعه بخصائص النظام أو بعدم الإلتزام في تطبيق الإجراءات المقرره) والتى ينتج عنها مخاطر عالية يترتب عليه عدم صحة القوائم الماليه .

ومن هنا يتعين أن يوجه المراجع إهتمامه الى دراسة وإختيار أساليب الرقابه التى قد تؤدى عدم وجودها الى حدوث أخطاء جوهريه في الأرصده ، ولا شك أن تحديد ذلك ليس هينا ، حيث يستلزم الأمر إستخدام الحكم المهنى الذى يعتمد على الخبره والمهاراه، وفيما يلى أبرز الإرشادات التى تساعد على تحديد أساليب الرقابه الهامه :-

- تحديد عناصر قائمة المركز المالى الناتجه عن النظام .
- تحديد المستندات التى تبرهن على حدوث المبادله بين العميل والأطراف الخارجيه، عن طريق تتبع مسار المراجعه عكسيا من أرصدة الحسابات الى المستندات .
- تحديد المستندات الفرعيه لكل مستند مبادله Boundary Document والأدله الأخرى التى تشير الىشرعية وصحة العمليه مثل التوقيع بالإعتماد وإعادة حساب القيم وما الى ذلك من ادله .

يمكن تقسيم وظائف دورة المبيعات والمدينين فى ثلاثة مجموعات أساسيه هى :-

- وظائف المبادله ، والتى تتطلب رقابة تهدف الى حماية الموارد وزيادة كفاءة الأداء ، حيث تشتمل تلك الوظائف على تنفيذ طلبات الشراء المستلمه من العميل ، وإعتماد الإئتمان ، وشحن البضائع ، وإعداد وإرسال الفواتير ، وإستلام وتداول النقديه .
- وظائف معالجة البيانات ، وهى تتطلب أساليب رقابيه للمحاسبه عن المسئوليه وإستخراج بيانات ماليه يمكن الإعتماد عليها ، وتتضمن تلك الوظائف تسجيل المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات ومخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها.
- وظائف حماية النقديه والسجلات وهى تتطلب إستخدام أساليب الوقايه الجيده لحماية أصول وسجلات النظام .

وتتحقق أهداف الرقابه من خلال التنفيذ السليم لعمليات المبادله وإثبات بياناتها بصحة فى السجلات والدفاتر وإتباع أساليب الوقايه الجيده لحماية الأصول والسجلات.

وفيما يلى أمثلة لبعض الأخطاء المحتمل حدوثها إذا لم تتوفر أساليب الرقابه الجيده على عمليات المبادله (ويمكن عمل أمثلة أخرى على عمليات التشغيل أو حماية الأصول والسجلات) بالإضافه الى النتائج المحتمله عليها ، وإجراءات الوقايه وإكتشاف ومعالجة تلك المواقف كما يوضح جدول رقم ٦/أ .

الوظيفه	الأخطاء والمخالفات المحتمله	نتائج عدم إكتشاف الأخطاء	إجراءات الرقابة الوقائيه والتحذيريه والعلاجيه
تلقيه أوامر العملاء تقييم مخاطر الإئتمان.	– البيع لعميل غير قادر على سداد المبيعات.	–إرتفاع الديون المعدومه. – عدم كفاية مخصص الديون المشكوك فيها .	– تقييم مخاطر الإئتمان ثم التصريح بشحن البضائع .
ب– إعداد أوامر البيع.	–عمليات خطأ . – ضياع أوامر البيع وعدم الشحن. – تكرار شحن البضائع .	فقد المبيعات . – عدم رضاء العملاء – إخطاء فى المبيعات وحسابات المدينين	– إعداد أوامر بيع عن طريق قسم أوامر العملاء بإستخدام نماذج مسلسله الأرقام . – المحاسبه عن كافة نماذج أوامر البيع .
جـ– الشحن .	تسجيل العمليات فى فتره خطأ . –تسجيل مبيعات لم تشحن . – شحن بضائع بدون تسجيلها فى المبيعات .	– خطأ فى قيمة كل من المبيعات وحسابات المدينين . – عدم تحصيل قيمة المبيعات . – تدنيه تكلفة المبيعات .	– إعتماد العمليات ومطابقة مستندات الشحن المرقمه بتسلسل مع أوامر البيع والفواتير .
د– إعداد وإرسال الفواتير.	–عمليات خطأ. – مطالبة العميل بمبيعات لم تسجل بالدفاتر. – عدم مطالبة العميل بقيمة البضائع التى سبق شحنها .	– خطأ فى قيمة كل من المبيعات وحسابات المدينين . – عدم تحصيل قيمة المبيعات .	– مطابقة أوامر البيع المعتمده مع قائمة الشحن التى تخص كل فاتوره . – إستخدام فواتير مسلسله الأرقام والمحاسبه عنها بالكامل . – مطابقة الفواتير مع قائمة الشحن.
هـ–مردودات ومسموحات المبيعات.	– الخطأ فى تبويب العمليات : – كالخطأ فى الإثبات بالجانب الدائن لحسابات المدينين . – كالخطأ فى تسجيل المردودات بحسابات المخزون .	– ضياع المخزون . – السرقه والتلاعب فى النقديه . – الخطأ فى أرصدة حسابات المدينين والمردودات .	– إستخدام نماذج مسلسله الأرقام بالجانب الدائن لحسابات المدينين . – إعتماد التقرير بإستلام المردودات وإرفاقه بمستند الإثبات بالجانب الدائن لحسابات المدينين . – إعتماد المختص لكافة المردودات .

جدول رقم ٦/أ وظائف عمليات المبادله وأساليب الرقابه عليها

٦/٣/٢ إختبار الإلتزام بإجراءات وأساليب الرقابه الداخليه :

إذا ما إقتنع المراجع بكفاية وملائمة أساليب الرقابه فى الرقابه من الأخطاء الجوهريه والمخالفات أو إكتشافها ، فإنه يجب عليه التحقق من أن موظفى الشركة ملتزمون بإتباع تطبيق تلك الإجراءات ، وتركز إختبارات الإلتزام على الإجابه على ثلاثة إستفسارات هى :-

- هل يتم أداء الإجراءات الضروريه .
- هل تم أداء تلك الإجراءات طبقا لما جاء بدليل الإجراءات .
- من يقوم بأداء تلك الإجراءات .

ويتم عمل إختبارات الإلتزام بإجراءات رقابة العمليات المؤيده بمستندات بإختبار عينه من مستندات مجتمع تلك العمليات المحاسبيه ، حيث يتم إتباع الخطوات التاليه :-

- تحديد هدف المراجعه الواجب تحقيقه من أداء الإختبار .
- وضع الفرض الملائم لكل من صفات الرقابه الداخلية .
- إختيار العينة . - فحص العينة .
- دراسة نتائج فحص العينة . - إتخاذ قرار المعاينة .

وفيما يلى مثالا لبرنامج إختبارات عمليات المبيعات و المدينين ، والتى تهدف للتأكد من الإلتزام بتطبيق إجراءات الرقابه المنصوص عليه فى نظام الرقابه التى تم فحصها وتقييمها كما يوضحها جدول رقم ٦/ب

١- يقوم المراجع بإختيار عينة من ملف أوامر البيع حيث يقوم بالتالى:-

أ- فحص التسلسل الرقمى لأوامر البيع .

ب- تتبع أوامر البيع الى فواتير البيع الخاصه بكل منها ومستندات الشحن وتسجيلها بدفتر يوميه المبيعات .

جـ- فحص أوامر البيع للتحقق من إعتماد قسم الإئتمان لعملية البيع بالأجل قبل تنفيذها بما يفيد تدفق الأسعار والكميات وقيمة المبيعات بالفاتوره .

٢- يختار عينه من مستندات الشحن من ملفات قسم الشحن ويقوم بالتالي :-

- فحص التسلسل الرقمي لفواتير المبيعات .
- فحص الفواتير للتأكد من صحتها بما يفيد شحن البضائع للعميل .
- الفحص المستندى - بمطابقه الفواتير مع ملفات قسم الشحن وملفات أوامر البيع .

٣- يختار المراجع عينه من بنود المبيعات ، ويقوم بالإجراءات التاليه :-

أ- الفحص المستندى بمطابقة بنود يومية المبيعات مع مستندات العمليات (الفواتير وأوامر الشحن) .

ب- يتتبع ترحيل العمليات الى دفتر الأستاذ الفرعى لحسابات المدينين .

٤- يختار المراجع عينة من الإجماليات الشهريه ليوميه المبيعات لمطابقتها مع القيمه المرحله الى دفتر الأستاذ العام لحسابات المبيعات والمدينين .

٥- يختار المراجع عينه من بنود حسابات المبيعات والمدينين بدفتر الأستاذ العام لمطابقتها مع الإجماليات الشهريه ليوميه المبيعات .

٦- يختار المراجع عينه من بنود حسابات المدينين بدفتر الأستاذ الفرعى لمطابقتها مستنديا مع عناصر يومية المبيعات .

جدول ٦/ب

إجراءات برنامج المراجعه لإختبار عمليات البيع بالأجل وحسابات المدينين

<u>٦/٤ إختبارات التحقيق الأساسيه للمبيعات وحسابات المدينين:</u>

يوضح الجدول رقم ٦/جـ طبيعة إجراءات التحقق للمبيعات وحسابات المدينين والتى تحقق أهداف عملية المراجعه .

جدول ٦/جـ

إختبارات التحقق للمبيعات وحسابات المدينين

الإجـــــراء	هدف عملية المراجعة
١- التحقق من صحة الدقة الحسابية لحسابات المبيعات و المدينين :- - الحصول على ميزان مراجعة آجال لحسابات المدينين عن طريق مسئولى قسم حسابات المدينين . - مقارنة إجمالى حسابات المدينين فى ميزان المراجعةمع حسابات المدينين فى الأستاذ العام .	- هدف التقييم .
٢- عمل مصادقه لأرصدة حسابات المدينين وأوراق القبض فى نهاية السنة مع المدينين .	أهداف الوجود - الحقوق - التقييم .
٣- إختبار إستقلال الفتره المحاسبيه لتحديد ما إذا كانت المبيعات وحسابات المدينين وتم تسجيلها فى الفتره المحاسبيه السليمه .	أهداف الوجود او الحدوث- والشمول.
٤- مراجعة إمكانية تحصيل حسابات المدينين وتحديد كفاية المخصصات اللازمه لحسابات المدينين - وأوراق القبض المشكوك فى تحصيلها .	أهداف التقييم والحقوق .
٥- أداء الفحص التحليلى لتحديد ما إذا كانت قيمة المبيعات المسجله وأرصدة حسابات المدينين معقولة أم لا .	أهداف الحدوث والوجود - الشمول - والتقييم.
٦- مراجعة القوائم الماليه لتحديد ما إذا كانت:- أ- حسابات المدينين وأوراق القبض والمبيعات قد تم عرضها وتبويبها بشكل صحيح أم لا . ب- الإفصاحات تعتبر كافيه أم لا .	أهداف العرض والإفصاح .

٦/٤/١ التحقق من صحـة الدقـه الحسـابيه Verification Mathematical Accuracy

تبدأ إجراءات التحقق من صحة أرصدة تلك الحسابات بتتبع الأرصده من القوائـم الى حسابات المدينين وأوراق القبض بدفتر الأستاذ العام ، كما انه من الضرورى مطابقـة إجمالى حسابات المدينين وأوراق القبض المتعدده فى دفتر الأستاذ الفرعى مع أرصدة تلك الحسابات وصحة إستخراج الأرصده .

ويجب أن يقوم المراجع بإعادة حساب إجمالى أعمـدة اليوميات وحسـابات الأستاذ خلال مراحل مطابقة الأرصدة مع السـجلات ، حيث يتم إختبـار صحة مجاميع تلك السجلات أو الكشوف رأسيا وأفقيا ، كما يجب مراجعة صحة إستخراج الأرصـده فـى دفتر أستاذ مساعد المدينين عن طريق إختيار عينه من هـذه الحسـابات ومراجعة جوانـب تلك الحسابات وصحة إستخراج الأرصده .

كمـا يجب على المراجع الحصـول على قائمة بأعمـار الديـون التجاريه وتحليـل حسابات المدينين الأخرى ، حيث قد تكون تلك العمليات بين أطراف توجد بينها علاقة مشتركة أو على علاقه وثيقة بالشركة ، وبالتالى فقد يشوبها نوع من الشـك فـى أنهـا لم تتم كما يجب ، حيث قد يتم سداد حسابات المدينين الأخرى قبل تاريخ الميزانيه وسرعان ما تعود للظهور فى أوائل السنة الماليه التاليه ، و يتعين التأكد من مطابقة المبالغ فى دفـاتر الشركة المقرضه مع دفاتر الشركة المقرضه ، و يجب عند إعداد القوائم المالية المجمعة أن يتم إستبعاد تلك الديون بين شركات المجموعة .

٦/٤/٢ التحقق من الوجود Verification Existence

يعتمد الوجود الحقيقى لحسابات المدينين على ما إذا كانت للشركة حق على قيمـة حسـابات هـؤلاء المدينين ، و تستخدم المصادقـات Confirmations علـى أرصـدة حسابات بعض المدينين كإجراء مراجعة رئيسى للتحقق منها .

و قد أكدت لجنة معايير المراجعة بالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين على أهمية المصادقة على أرصدة المدينين ، إلا إنها أعفت المراجع من ضرورة ذكر عدم قيامه بهذا الإجراء فى تقريره فى بعض الحالات . و فيما يلى بيان اللجنة فى هذا الخصوص :-

" تعتبر المصادقة على أرصدة المدينين بوجه عام من إجراءات المراجعة المتعارف عليها ، و المراجع الذى يصدر رأيا عندما لا يستخدم أسلوب المصادقات يجب أن يدرك أن عليه عبء إثبات تبرير الرأى الذى أبداه فى القوائم المالية ، فقد تدعو الظروف - مثل توقيت عمل المراجع أن يصبح من غير العملى أو من المستحيل أن يحصل على مصادقات، ففى تلك الحالة إذا كان فى إمكانه أن يقنع نفسه بصحة المدينين باستخدام إجراءات بديلة ، فإنه لا تكون هناك قيود على نطاق عمله ، و ليس هناك ما يدعو - فى تلك الحالة - إلى ذكر عدم قيام المراجع بالحصول على مصادقات من المدينين فى تقريره ، أو بذكر الإجراءات البديلة التى قام بها ."

و من أكثر المواقف المعتادة التى يكون فيها من العملى أو من المستحيل الحصول على مصادقة من المدين حالة المبيعات إلى المصالح و الهيئات الحكومية التى قد تمنعها لوائحها من المصادقة على صحة المبلغ المطلوب منها ، و قد تختلف دورة سداد بعض المدينين لأرصدة حساباتهم عن دورة إقفال حسابات المدينين فى دفاتر الشركة تحت المراجعة ، و فى تلك الحالة يلجأ المراجع لوسائل بديلة لتحقيق تلك العمليات مثل الإطلاع على العقود و أوامر الشراء و مستندات الشحن و فواتير البيع و المقبوضات ، أو الفحص المستندى للمتحصلات النقدية المستلمة سدادا لحسابات المدينين خلال الفترة ما بعد السنة المالية محل المراجعة .

من الأمور الهامة التى يجب أخذها فى الإعتبار عند تحقيق المدينين أو أوراق القبض بأسلوب المصادقات ما يلى :-

<u>التأكد من صحة عناوين المدينين</u>

- ففى إحدى القضايا كان هناك مدينون وهميون - و كانت العناوين الخاصة بهؤلاء المدينين هى عناوين لبعض موظفى المنشأة المشتركين فى عملية الغش ، و قد قام هؤلاء الموظفين بالتوقيع على المصادقات و إعادتها إلى مكتب المراجع .
- يجب إعداد أو إرسال المصادقات بالبريد تحت إشراف المراجع نفسه ، كما يجب أن ترد إليه مباشرة الإجابة على طلب المصادقة ، على أنه يجب أن توضع جميع خطابات المصادقات فى مظروف يحمل إسم و عنوان مكتب المراجع ، على أنه يجب

أن يرفق طى خطاب المصادقة ظرف مطبوع عليه إسم المراجع و عنوانه و ملصق عليه طابع بريد ليستعمله العميل للرد على المصادقة .

- يتم إختيار حسابات المدينين أو أوراق القبض المرسل عنها مصادقات بإستخدام طرق المعاينة الإحصائية (غالبا ما تستخدم طريقة المعاينة الطبقية) أو المعاينة بالحكم الشخصى نظرا لإحتمال حدوث الأخطاء الجوهرية فى تسجيل عمليات المدينين ذات الأرصدة الكبيرة .
- يجب أن يعد المراجع إحصائيات بنسبة طلبات المصادقات المرسلة و المستلمة و التى تطابق أرصدتها أرصدة الحسابات بالأستاذ الفرعى ، و نسبة الطلبات المرسلة والمستلمة و التى لا تطابق أرصدتها أرصدة السجلات المحاسبية .
- يجب على المراجع فحص الإستقصاءات التى إعترض عليها المدين على رصيد حسابه كما هو مسجل بالدفاتر و موضح فى طلب المصادقة ، و إكتشاف حقيقة الرصيد الصحيح .
- يجب أن يقوم المراجع بالتنبيه على موظفى العميل بعمل قيود تسوية لتصحيح أى أخطاء فى تسجيل عمليات المدينين بالدفاتر ، و تجدر الإشارة إلى أنه قد يحدث إختلاف بين أرصدة المدينين فى الميزانية و قيمة الأرصدة فى مصادقة المدينين بسبب وجود خلاف بين المنشأة ذاته و المدينين حول حقيقة الرصيد أو لإكتشاف أخطاء العميل فى تسجيل الرصيد ، و لذلك يتعين التفرقة بين الحالتين .
- عادة ما تستخدم المصادقة السلبية فى حالة الحسابات صغيرة الرصيد ، حيث أن عدم الإجابة على طلب المصادقات يعد دليلا على صحة أرصدة الدفاتر ، أما عند إستخدام المصادقات الإيجابية يتعين على المراجع أن يتبع كافة المصادقات التى لم يصل عنها رد حتى يقتنع بصحة أرصدة الحسابات كما وردت فى دفتر الأستاذ الفرعى أو إعداد تسوية لتصحيح هذا الرصيد .

أنواع المصادقات :

تنقسم المصادقات إلى نوعين هما المصادقات الإيجابية و السلبية :-

المصادقة الإيجابية :-

و هى عبارة عن خطاب موجـه إلى المدين يطلب منه أن يصادق على صحة الرصيد الموضح بالخطاب رأساً إلى المراجع ، و تتميز المصادقة الإيجابية فإنها تتطلب فى كل حالة رداً من العميل .

المصادقة السلبية :-

و هى عبارة عن أخطار إلى المدين برصيد حسابه ، و يطلب منه فيه إخطار المراجع فى حالة واحدة فقط ، هى كون الرصيد غير صحيح .

و قد أشار المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين إلى هذين النوعين من المصادقات على النحو التالى :-

بما أن أسلوب المصادقة الإيجابية يؤدى إلى :-

أ- تلقى رد من المدين يشكل دليل إثبات للدين .

ب- إستخدام إجراءات أخرى تهدف إلى الحصول على أدلة لإثبات وجود الدين وصحته فى حالة عدم تلقى رد على بعض الحسابات ، لذلك فيفضل إستخدام أسلوب المصادقات الإيجابية فى حالة الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة أو فى حالة وجود نزاع بشأن عدد كبير من الأرصدة ، أو فى حالة الشك فى وجود أخطاء أو إنحرافات ، أما أسلوب المصادقة السلبية فيعتبر مفيداً بصفة خاصة إذا كان نظام الرقابة الداخلية لحسابات المدينين فعالاً ، أو كان هناك عدد كبير من الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة ، أو كان المراجع لا يعتقد أن الأشخاص الذين يتلقون خطابات المصادقات لن يولوها كثيراً من الإهتمام ."

و تجدر الإشارة إلى أن بعد الإنتهاء من تلقى جميع الردود على خطابات المصادقات يجب على المراجع إعداد ملخص يحدد طبيعه و مدى برنامج المصادقات الذى تم تنفيذه والنتائج التى تم الحصول عليها ، و ذلك الملخص يعتبر من أهم أجزاء أوراق المراجعة .

فيجب على المراجع أن يوضح فى الفقرة الخاصة بنطاق عملية المراجعة فى تقريره عدم قيامه بذلك الإجراء الذى يعتبر من إجراءات المراجعة المتعارف عليها .

و بصفة عامة يجب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأى فى القوائم المالية فى مثل تلك المواقف .

أما إن كان أسلوب المصادقات فى رأى المراجع غير عملى أو مستحيلا ، وإستطاع المراجع الإقتناع بصحة رقم المدينين بإستخدام إجراءات المراجعة أخرى ، فإنه فى تلك الحالة يستطيع إبداء رأى غير مقيد فى القوائم المالية .

٣/٤/٦ التحقق من أستقلال الفترة المالية Verifcation Cut Off

يجب أن يوجه المراجع أنتباهه للتأكد من تسجيل العمليات المحاسبية فى الفترة المالية التى حدثت فيها تلك المعاملات تمشيا مع مبدأ المقابلة أو مبدأ الفترة المحاسبية .

حيث قد تلجأ إدارة الشركة الى تضخيم المبيعات الخاصة بالسنة عن طريق ترك يومية المبيعات مفتوحة بعد تاريخ الميزانية ، ويتم إدخال مبيعات المدة الجديدة ضمن مبيعات الفترة القديمة ، و يتم ذلك بهدف إظهار الأحوال المالية للشركة بشكل أفضل عما هى عليه حقيقة ، حيث يكون رقم المبيعات أساس لإحتساب العمولات و الحوافز ، بالإضافة إلى التلاعب المقصود فى رقم المبيعات قد تحدث أخطاء غير مقصودة فى إحتساب المبيعات الخاصة بالسنة المالية .

و بناء على ذلك يجب على المراجع توخى الحذر فى فحص المبيعات المسجلة بالدفاتر قرب نهاية الفترة المالية و التى لم يتم شحنها إلا بعد إنتهاء تلك الفترة ، و من أفضل الإختبارات المستخدمة فى تلك الحالة هو إجراء فحص مستندى للمبيعات المسجلة فى نهاية يوم المبيعات مع مستندات شحن البضاعة المباعة .

و بخصوص تحصيل أرصدة حسابات المدينين ، فيجب أن يفحص المراجع مستندات المقبوضات النقدية المستلمه بالقرب من نهاية الفترة المالية موضع المراجعة للتأكد من صحة الفترة التى سجلت فيها تلك المتحصلات بالجانب الدائن من حسابات المدينين .

كما يجب على المراجع أن يتحقق من صحة مقابلة الإيرادات بتكلفة البضاعة المبيعة فى الفترة المالية الصحيحة .

٤/٤/٦ التحقق من صحة تقويم الأصول Verfication Of Valuation

حتى تعطي الميزانية صوره عادلة عن المركز المالى يجب أن تظهر أرصدة المدينين فيها بالقيمة المنتظر تحصيلها أى على أساس صافى قيمتها القابلة للتحقق ، و بناء على ذلك يجب عمل المخصصات اللازمة لحسابات المدينين و أوراق القبض المشكوك فى تحصيلها .

و حيث أن رقم الديون المشكوك فى تحصيلها يعتبر من المصروفات الهامة التى تحمل على قائمة نتائج الأعمال ، و من ثم فإن فحص المراجع للديون المشكوك فى تحصيلها يعتبر تحقيقا لكل من قائمتى الأرباح و الخسائر و المركز المالى .

و أفضل دليل يحصل عليه المراجع لقابليه الديون للتحصيل هو متابعة تحصيل تلك الديون فى السنة المالية الجديدة ، و لذلك يجب أن تتضمن أوراق المراجعة على تفاصيل بهذه المبالغ المدفوعة ، و يتم ذلك بإضافة عامود فى كشف المدينين يوضح تلك المبالغ .

و من أجل تحديد مدى كفاية مقدار الديون المشكوك فى تحصيلها بشكل دقيق ، يقوم المراجع بدراسة الآتى :-

١- دراسة و تحليل إجمالى حسابات المدينين المختلفة بغرض دراسة و تحليل مدى كفاية المخصص بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الحسابات المتأخر سداد أرصدتهم ، حيث يتم فحص حسابات هؤلاء المدينين المماطلين فى سداد أرصدتهم و الإطلاع على كافة مخاطبات المطالبة بسداد تلك الأرصدة .

٢- التحرى عن المركز الإئتمانى لحسابات المدينين المتأخرين ذوى الأرصدة الكبيرة غير المعتادة ، حيث يمثل حساب واحد مع أحد المدينين جزءا كبيرا من مجموع رقم المدينين .

٣- الرجوع إلى مصادقات العملاء التى ترد بعدم الموافقة على صحة الرصيد لتحديد قيمة أى مبالغ متنازع عليها أو للبحث عن أى أسباب أخرى لعدم سداد رصيد الحساب .

٤- الإتصال بالمحامين لمعرفة رأيهم بشأن الحسابات التى يحاولون تحصيلها بالنيابة عن المنشأة .

٥- إعداد ورقة عمل بالحسابات التى تعتبر مشكوكا فى تحصيلها بناء على الإعتبارات السابقة مع ذكر إسم العميل و المبلغ المشكوك فى تحصيله و أسباب إعتبار الحساب مشكوكا فيه .

٦- طلب كشف من مدير الإئتمان أو أى مختص بالوضع الراهن لكل دين يعتبر مشكوكا فى تحصيله و معرفة الإجراءات التى اتخذت بشأن تحصيل تلك الديون ، مع معرفة الرأى بشأن مدى تحصيل تلك الديون .

٧- إحتساب النسبة المئوية التى توضح العلاقة بين مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومجموع حسابات المدينين أو صافى المبيعات أو الديون المعدومة خلال العام مع مقارنة تلك النسب بالأعوام السابقة مع فحص أى إنحرافات جوهرية وهامة .

٦/٤/٥ أداء الفحص التحليلى Analytical Review

غالبا ما يقوم المراجع بإجراء الفحص التحليلى على حسابات المبيعات و المدينين ، حيث عادة ما يقوم المراجع بمقارنة إجمالى المبيعات السنوية لكل مجموعة من أنواع السلع خلال عدد من الفترات .

فإذا ما تم إكتشاف تقلبات غير عادية فى أرصدة هذه الحسابات خلال الفترات موضع المقارنة ، وجب عليه الإستفسار من العميل عن أسباب تلك التقلبات مع ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية يقوم بفحصها لتقييم ردود العميل على تلك الإستفسارات ، حيث يمكن تفسير هذه التقلبات غير العادية فى المبيعات على ضوء عامل أو أكثر من العوامل التالية :-

١- تقلبات غير عادية فى النشاط الإقتصادى تتسبب فيها عوامل خارجية مثل إضراب العمال أو زيادة حد المنافسة .

٢- ظروف إستثنائية من شأنها إحداث زيادة أو إنخفاض حاد فى الطلب على منتجات العميل .

٣- تغيير الطريقة المحاسبية المتبعة فى الإعتراف بالإيرادات .

٤- أخطاء تسجيل مبيعات فترة مالية ما فى سجلات فترة أخرى .

فإذا كانت التقلبات ناتجة عن العاملين الأولين - يكتفى المراجع بفحص المستندات التى تؤيد تفسيرإدارة العميل لأسباب تلك التقلبات .

على العكس من ذلك فى حالة التقلبات الناتجة عن التغيير فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها - حيث يجب على المراجع أن يفصح عن تلك التقلبات ، أما بالنسبة لأخطاء التسجيل فى دفاتر فترة مالية بالخطأ فيجب إعداد قيود تسويات المراجعة اللازمة لتصحيح ذلك الخطأ .

٦/٤/٦ التحقق من الملكية Verification Of Owner Ship

على الرغم من أن مستندات عمليات المدينين كفواتير البيع أو مستندات الشحن وأوراق القبض نفسها تمثل دليل إثبات الملكية ذلك النوع من الأصول إلا أن المراجع يجب أن يهتم دائما بالإحتمالات التى قد تؤثر على حقوق ملكية عميل المراجعة لتلك الأصول ، حيث قد تقوم حسابات المدينين مثلا لأحد البنوك كرهن قرض .

و من المنطقى أن يحصل المراجع على مصادقات من تلك البنوك للتعرف على ما إذا كان لها حقوق حالية أو محتملة على حسابات المدينين أو المخصصة مقابل قرض معين .

كما يتطلب المراجع أن يحتوى إقرار الإدارة على انه تم الإفصاح عن أى قيود أو إلتزامات على حقوق ملكية حسابات المدينين فى القوائم المالية .

٧/٤/٦ التأكد من صحة العرض و ملائمة الإفصاح فى القوائم المالية :

يتطلب العرض الملائم فى الميزانية إظهار المدينين التجاريين و أوراق القبض فى بند مستقل ، أما بالنسبة لحسابات المدينين الأخرى فيجب أن تظهر فى بنود مستقلة أيضا (ومن أمثلة تلك الحسابات - الحسابات الجارية مع الشركات التابعة ، القروض إلى المديرين و الموظفين ، الضرائب المدفوعة بالزيادة ، التأمينات المدفوعة لدى الغير ، المبالغ المدفوعة مقدما إلى الموردين و الإيرادات المستحقة) .

تعتبر حسابات المدينين ضمن الأصول المتداولة إذا كان يتوقع تحصيل أرصدتها خلال دوره تشغيل واحدة أو سنة مالية أيهما أطول ، و فيما عدا فتعتبر ضمن الأصول طويلة الأجل ، و بناء على ذلك تعتبر حسابات المدينين الناتجة عن البيع بالتقسيط ضمن

عناصر الأصول المتداولة حتى و إن كانت دوره هذا النشاط تستغرق فترة تزيد عن سنة مالية واحدة (إبتداء من عملية البيع فى تحصيل قيمتها نقدا) .

و إذا ما تم رهن بعض حسابات المدينين أو أوراق القبض فيجب أن تفصح الميزانية بوضوح عن ذلك ، و بالنسبة لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، فإذا كان قد عمل هذا المخصص لنوع معين من المدينين (عملاء سياحة) ، ففى تلك الحالة يطرح المخصص من تلك الفئة ، و فى غير ذلك من الحالات يطرح المخصص من مجموع الأنواع المختلفة لبند المدينين .

أما بالنسبة للمسئوليات المحتملة عن أوراق القبض المخصومة فيجب أن تظهر تلك الإلتزامات و المسئوليات بوضوح فى شكل ملحوظة على القوائم المالية .

و يعتمد المراجع فى حكمه على مقدار الإفصاح اللازم على نتائج فحصه لصحة وشرعية ملكية العميل لتلك الأصول .

الفصل السابع
اجراءات مراجعة تكاليف المبيعات وحساباته
(حسابات المخزون ، والمشتريات وتكلفة السلع المبيعة والدائنين والمدفوعات النقدية)

مقدمة

يركز هذا الفصل على دراسة أجراءات الحصول على أدلة الأثبات المتعلقة بتكاليف المبيعات والحسابات المرتبطة به والتى تتضمن حسابات المخزون والمشتريات وتكلفة المبيعات وحسابات الدائنين بالإضافة للمدفوعات النقدية وسوف يتم مناقشة كافة العمليات المؤثرة على حسابات تكاليف المبيعات كمجموعة واحدة نظراً للعلاقات المتكاملة والمتبادلة التأثير بين عناصرها .

وتحقيقاً لذلك فسوف ينقسم هذا الفصل الى النقاط التالية : -

١/٧ تحديد أهداف مراجعة تكاليف المبيعات والحسابات المرتبطة بها .

٢/٧ نظام الرقابة الداخلية لحسابات تكاليف المبيعات .

٣/٧ دراسه وتقيم نظام الرقابة الداخلية وإختبارات الإلتزام بها .

٤/٧ اختبارات التحقيق الإساسية لحسابات تكاليف المبيعات .

١/٤/٧ إختبارات تحقيق المخزون .

٢/٤/٧ إختبارات تحقيق الدائنين .

١/٧ تحديد أهداف مراجعة تكاليف المبيعات والحسابات المرتبطة بها:

يهتم المراجع عند فحص عمليات المشتريات وتكلفة السلع المبيعة والمدفوعات النقدية بالتحقيق من صحة وشرعية العمليات والوجود الملكية والتقويم وإستقلال الفترة المالية والأفصاح فى القوائم المالية .

يمثل حسابات المخزون أهم عناصر بنود الأصول كما تمثل حسابات الدائنين وأوراق الدفع أهم عناصر الألتزامات .

وترجع درجة الأهمية التى يعطيها المراجع للمخزون للأسباب التالية : -

أ - يكون المخزون عادة أكبر بنود الأصول المتداولة ، كما انـة أكثر الأصـول تعرضـاً للأخطاء والتلاعب التى يكون لها أثر جوهرى على القوائم المالية .

ب - توجد عديد من الطرق البديلة لتقويم المخزون مما قد تنطوى مراجعتة على عمليات معقدة نسبياً نظر لتعدد طرق المحاسبة عنه وتقويم عناصرة .

جـ - تحديد قيمة المخزون يؤثر تأثيراً مباشراً على تكلفة المبيعـات ، وبالتـالى على رقـم أرباح السنة الماليه ..

د - تحقيق كمية البضاعه الباقيه وحالاتها وقيمتها يعتبر مـن الأمـور الفنيه المعقـدة التى تشوبها كثير من المشكلات المرتبطة بالقياس .

وقد تم أصدار عديد من نشرات معايير المراجعة الخاصه بالمخزون وإهمية ملاحظـة المراجع للجرد الفعلى له ، ولذلك يتعين أن يكون المراجع على ألمام كبير بأساليب الرقابة فى نظم التكاليف قبل تصميمة لإجراءات مراجعة حسابات تكاليف المبيعات .

وتتمثل أهداف تأكد المراجع من فحص حسابات تكاليف المخزون فيما يلى :-

١ - التحقق من صحة عمليات تكاليف المبيعات

حيث أن تأكد المراجع لصحة وشرعية تسـجيل وتبويـب وتلخيص كافة عمليـات المبيعات تخفض نسبياً من مخاطر حدوث أخطاء جوهرية فى القوائـم الماليـة ، ويتـم ذلـك عن طريق دراسه وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى كفايتها من خلال تسـجيل عمليات المشتريات وتكلفة المبيعـات والدائنـين والمدفوعـات النقدية ، وتتضمـن دراسـه وتقيم أساليب الرقابة الداخلية .

- فحص وتقيم النظام المحاسبى للتعرف على أساليب الرقابة المرتبطة به .

- إختبار مدى التزام العميل بتطبيق تلك الأساليب المقررة .

٢ - أهداف أخرى لمراجعة عمليات وحسابات نظام تكاليف المبيعات .

وتتمثل تلك الأهداف فيما يلى : -

أ - تحقيق وجود المخزون والدائنين والمدفوعات النقدية .

ب- التحقق من الملكية عن طريق فحص مستندات الملكية وكذلك خطـاب أقرار إدارة العميل .

جـ - التحقق من صحة التقويم :-

ينص من أستمرار عند تقويم أرصدة المخزون وحسابات الدائنين وتكلفة السلع على :-

- أن يتم تقويم المخزون والسلعة على أساس التكلفة .

- أن يتم تقويم الدائنين فى تاريخ التقارير المالية على أساس قيمة الدفاتر بهذا الدين تحت ظروف التشغيل العادية .

ويقضى مبدأ الحيطة والحذر على أستخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل فى تقويم أرصدة المخزون .

د - التحقق من صحة تسجيل حسابات تكلفة المبيعات فى الفترة الصحيحة .

هـ- التحقق من سلامه العرض والإفصاح عن حسابات تكلفة المبيعات بالقوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

على ذلك يجب على المراجع أن يتحقق من أن البضاعة الباقية موجودة فعلا ، وأنها مملوكة للمنشأة بالفعل ، وأنها قابلة للبيع أو الأستخدام ، وأنه قد تم تسعيرها بشكل صحيح ، وهذا يتطلب فحص الطريقة التى تمت بها عمليه الجرد أو الطرق والأسس التى أتبعت فى تسعيرة ، والدقة الحسابية لقوائم الجرد ، كما يجب على المراجع أن يقوم بتكوين المخصصات اللأزمه لتغطية خسائر البضاعة المتقادمة الراكدة .

٧/٢ نظام الرقابة الداخلية لحسابات تكاليف المبيعات

لاشك أن وجود نظام جيد للرقابة الداخلية على تلك الحسابات يعد بمثابة الوسيلة التى يمكن عن طريقها الحصول على بيانات دقيقة لأغراض المحاسبه على تلك البضاعة المبيعة ، ومن ثم يمكن الحصول على قوائم مالية صحيحة وغير مضلله حيث توفر أرقام صحيحة للأرباح أو للمركز المالى للمنشأة .

ويمكن تحديد أساليب الرقابة الداخلية من خلال دراسة العمليات ومستنداتها التى تؤثر على أرصدة المخزون وتكلفة المبيعات والنقدية بالقوائم المالية ، يوضح الشكل رقم ٧/أ عمليات شراء وبيع المخزون وسداد أرصدة الدائنين ، وكذلك مستندات المبادلة المؤيدة لكل عملية من العمليات :-

عمليات المبادلة	مستندات المبادلة	المستندات المؤيدة
- شراء المخزون .	فاتورة المورد .	طلب الشراء تقرير أستلام البضائع ، أمر شراء .
- بيع المخزون .	فاتورة البيع .	مستندات الشحن
- سداد أرصدة الدائنين.	الشيكات المنصرفة وفاتورة المورد .	أذن السداد ، طلب الشراء ، أمر الشراء ، تقرير أستلام البضائع .

جدول رقم ٧/أ

عمليات المبادلة ومستنداتها

ويتمثل نظام الرقابة الجيد على نظام المبيعات على النحو التالى : -

١/٢/٧ وجود فصل بين المسئوليات وتحديد للوظائف : -

حيث هناك عديد من الوظائف المختلفة للعمليات المرتبطة بالمخزون وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية هى : -

أ - وظيفة الشراء

حيث يجب أن يشتمل الهيكل التنظيمى للشركة على إدارة مستقلة للمشتريات، ويجب أن تنحصر فى تلك الإدارة سلطة شراء جميع المواد ، والتصريح بتأدية جميع الخدمات التى تتطلبها الشركة .

ويتعين الفصل تماما بين وظائف الشراء والإستلام وامساك السجلات الخاصة بالمخزون ، بحيث تخصص إدارة أو قسم مستقل لكل وظيفة من تلك الوظائف .

ويجب أستخدام أوامر شراء مرقمة بأرقام مسلسلة لجميع المشتريات ، حيث يتعين إعتماد أوامر الشراء بالنسبه للكميات والإسعار والمورد ، وبالنسبه للمشتريات التى تزيد على مبلغ معين يتطلب الأمر الحصول على موافقة خاصة على مستوى أدارى معين .

وعادة ما يرسل أصل أمر الشراء الى المورد وترسل صوره منه الى كل من قسم الإستلام والفحص وإدارة الحسابات وإدارة المخازن ، وفي كثير من المنشات الكبيرة لا تصدر إوامر الشراء الأ بعد إتخاذ عدد من الإجراءات تهدف الى التأكد من الحاجة للبنود المطلوبة ، والحصول على أسعار تنافسية من عدد من الموردين ، والحصول على موافقة مالية للأرتباط بالمبلغ المطلوب .

ب - وظيفة الإستلام

حيث يتعين أستلام جميع البضائع التى ترد للشركة عن طريق قسم أو إدارة الإستلام ، وتكون تلك الإدارة مستقلة عن إدارات المشتريات والمخازن والشحن ، وتكون هذه الإدارة مسئوله عن ما يأتى : -

- تحديد كميات البضائع المستلمة .
- أكتشاف أى بضاعة معيبة أو مخالفة .
- أعداد تقرير أستلام وفحص .
- أرسال البضاعة المستلمة فوراً لادارة المخازن .

وعادة ماترسل نسخة من تقرير الإستلام والفحص الى إدارة المشتريات والى إدارة الحسابات .

جـ - وظيفة التخزين .

تقوم إدارة المخازن بعد إستلام البضاعة الواردة اليها بحصر كمياتها وفحصها والتوقيع بأستلامها .

ويجب الاتصرف تلك الإدارة أى بضاعة من المخازن الا بموجب طلبات صرف Requisitions مرقمة بأرقام مسلسة مع الحصول على إيصال بالاستلام من الإدارة التى قامت بأستلام البضاعة من المخازن .

ويتم إعداد طلب الصرف من المخزن من ثلاث نسخ حيث تحتفظ الإدارة الطالبة بأحداها ، اما النسخة الثانية فتحفظها إدارة المخازن بعد التوقيع عليها بالاستلام من الإدارة الطالبة ، بينما ترسل النسخة الثالثة الى إدارة الحسابات بهدف توزيع التكلفة

على حسابات التكاليف المختصة ، أما فى ظل المنشآت التجارية فيتم الصرف بناء على أمر بيع معتمد .

د - وظيفة الإنتاج أو التصنيع

عادة مايكون المشرفين أو الملاحظين مسئولين عن المواد المنصرفة الى الأنتاج من لحظة تسليمها الى المصنع الى أن تصبح بضاعة تامة وتحول الى مخزن الأنتاج التام .

ويجب أن تكون هناك أجراءات فحص دورية على العمليات الأنتاجية بهدف أكتشاف الأنتاج المعيب ، بهدف المساعدة فى أكتشاف عدم كفاية فى العمليات الأنتاجية الصناعية ، وبهدف المساعدة فى أكتشاف عدم الكفاية فى العمليات الإنتاجيه الصناعيه ، وبهدف عدم تضخيم الإنتاج غيرالتام بتكاليف أنتاج معيب يعتبر من قبيل المخلفات .

كما تتطلب الأجراءات الرقابية السليمة أخطاء إدارة الحسابات فوراً بالأنتاج الذى أعتبر نفاية خلال العملية الأنتاجية حتى يمكن تخفيض قيمة الأنتاج غير التام بتلك العمليات ، كما يجب وجود سجلات مستقلة لتلك المواد كما يجب خضوعها لأجراءات رقابية كافية بسبب وجود قيمه بيعية لتلك المواد .

هـ - وظيفة الشحن

حيث لايجوز أن يتم شحن أى بضاعة من الشركة الأ بعد التصريح بذلك من السلطة المختصة ، حيث يصدر عادة هذا التصريح من إدارة المبيعات فى شكل أمر بيع معتمد .

وحيث أن وظيفة الشحن تشمل أيضاً إعادة البضاعة المعيبة الى الموردين ، وفى تلك الحالة فأن التصريح بشحن البضاعة للمورد يأخذ شكل أخطار يوقعة أحد المسئولين فى إدارة المشتريات .

وترسل نسخه من أمر البيع المعتمد الى إدارة المخازن ، وتحتفظ إدارة الشحن بأحد النسخ ، وترفق النسخة الثالثة بالبضاعة المرسلة الى العميل كأخطار بمحتويات الطرد ، وهذا الإجراء الرقابى يمكن العميل من مقارنة البضاعة المستلمة مع النسخة المرفقة مع البضاعة كأخطار بمحتويات الطرد ، ومع أمر الشراء .

وتقوم إدارة الشحن بعد أتمام شحن البضائع بأرسال مستندات الشحن مع نسخة رابعه من أمر البيع المعتمد (مثلاً بوليصة الشحن أو إيصالأت شركات النقل) الى الإدارة المختصة بأعداد فواتير البيع لتكون أساس لاعداد فاتورة البيع التى ترسل الى العميل .

و – قسم محاسبة التكاليف

يجب وجود قسم محاسبة التكاليف يهدف الى تحديد تكلفة المواد المستخدمة فى الأنتاج ، وتكلفة عنصر العمل ، وتحديد تكلفة المخزون غير التام والأنتاج التام ، ويتضمن نظام محاسبة التكاليف جميع السجلات والمستندات للمحاسبة عن تكلفة المواد منذ دخولها الخط الأنتاجى وأستمرارها فى العمليات الإنتاجية الصناعية الى أن تخرج بضاعة تامة الصنع .

كما يهدف نظام محاسبة التكاليف أيضاً الى تجميع عنصر العمل والتكاليف الأخرى غير المباشرة التى تساهم فى تكلفة المخزون من الأنتاج غير التام والأنتاج التام ، ومن هنا فإن نظام محاسبة التكاليف يعتبر جزءاً هاماً من نظام الرقابة على المخزون .

ويجب تحقيق الرقابة على الأرقام التى ينتجها نظام التكاليف بواسطة حسابات إجمالية فى الأستاذ العام ، كما يجب الربط بين سجلات المصنع والحسابات الأجمالية فى الإستاذ العام عن طريق نظام لأوامر الأنتاج ، وطلبات صرف المواد ، وبطاقات وكشوف توزيع العمل ، وكشوف توزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة بالأضافة لذلك يتضمن عدد كبير من أنظمة التكاليف طرقاً لتحديد الأنتاج التالف وورقت تعطل الالات والعمل ، كما يستخدم نظام التكاليف المعيارية للرقابة على جميع العمليات الصناعية عن طريق دراسة الأنحرافات بين التكاليف المحددة مقدماً والتكاليف الفعلية .

٢/٢/٧ تحديد مسئوليات العاملين

يجب أن توزع مهام العمل على عدد مختلف من العاملين ، بحيث تتحدد مسئولياتهم آخذاً فى الأعتبار ما يلى :

– يجب الفصل بين مسئولية أعداد وأعتماد أذون السداد ومسئولية أعداد الشيكات والمدفوعات النقدية .

- يجب أن يوقع على شيكات السداد شخص مختلف عن المسئول عن أعداد أذون السداد ، ويكون المختص بتوقيع شيكات سداد وحسابات الدائنين مسئولاً عن التحقق من صحة وشرعية وشمولية كافة المستندات التى تؤكد وتبرهن طلب السداد .

- يجب الفصل بين سلطة التصريح واعتماد والأغراض ومسئولية تداول النقدية ، وتكون غالباً هذه السلطة لدى المدير المالى .

- يكون المختص باستلام المخزون مسئولاً عن التحقق من صحة كمية وجودة البضائع المستلمة من المورد .

- يجب توزيع وظائف التصديق والموافقة على سداد حسابات الدائنين على عدد من الموظفين .

- يكون أمين المخازن مسئولاً عن كافة المخزون المستلم بالمخازن ، ويعنى ذلك أنه يجب عليه مطابقة الكميات المستلمة مع تقرير الإستلام ، وانه لايجب عليه صرف أى كميات من المخزون بدون طلب صرف صحيح ومعتمد .

<u>٣/٢/٧ مدى كفاية المستندات</u>

يتم توثيق كافة عمليات نظام تكاليف المبيعات بواسطة نظام سجلات ونماذج وأجراءات أعتماد جديدة ، وفيما يلى أهم المستندات المستخدمة فى نظام تكلفة المبيعات: -

١ - طلبات الشراء .

٢ - أوامر الشراء .

٣ - تقارير الإستلام .

٤ - فواتير الموردين .

٥ - أذون سداد حسابات الدائنين .

٦ - شيكات .

٧ - طلبات صرف المواد من المخزن .

٨ - بطاقات تكلفة أوامر الأنتاج وتقارير تكاليف الأنتاج .

٩ - سجلات نظام المخزون المستمر .

١٠- قائمة الموارد الولية .

وعادة ما تسجل كافة عمليات الشراء فى يومية المخزون والمصرفات ويومية المدفوعات النقدية أو سجل الشيكات المصدرة ، سجل أذون السداد ، ويمكن أستخدام تلك المستندات والسجلات للرقابة على العمليات .

٧/٢/٤ كفاءة الموظفين العاملين

يجب الأهتمام بكفاءة الأفراد العاملين الذين يقومون بتنفيذ مهام نظام تكاليف المبيعات ، ومن هنا يتعين على الشركة أتباع سياسات التوظيف التى تهدف الى تعيين العاملين على الوظائف الملائمة لهم ، بحيث يكون موظف الحسابات لديه كفاءة فى أمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية ، وأن يكون المسئول عن تداول المخزون لدية دراية خصائص ومواصفات المخزون .

٧/٢/٥ حماية الأصول والسجلات

يجب التأكد من حماية كافة أصول وسجلات حسابات تكلفة المبيعات ضد التلف المادى أو التلاعب فى البيانات ، حيث يتطلب ذلك ما يلى :-

- تجهيز المستودعات بشكل ملائم لتفادى تلف المخزون .
- أتباع أساليب وأجراءات معينة لتداول وحفظ المخزون .
- الأحتفاظ بسجلات المخزون ونماذج أذون السداد فى أماكن مأمونة لحمايتها من التلف أو التلاعب فيها .

٧/٣ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإختبارات الألتزام به .

٧/٣/١ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

يهدف الفحص والتقيم المرتبط بنظام تكاليف المبيعات الى تحقيق هدفين رئيسين هما :-

أ - التعرف على اساليب الرقابة التى يمكن الأعتماد عليها لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات الاساسية .

ب - تحديد مواطن ضعف النظام التى يجب أبلاغها للعميل .

ويتعين أن يركز المراجع على تلك الأجراءات الرقابية الهامة التى قد يؤدى عدم توافرها الى حدوث أخطاء جوهرية فى أرصدة حسابات نظام تكلفة المبيعات (المخزون، المشتريات ، الدائنين ، المدفوعات النقدية) .

ويمكن التعرف على أساليب الرقابة الهامة من خلال دراسة العمليات ومستنداتها المؤثرة على نظام تكلفة المبيعات ، ويمكن تبويب وظائف الرقابة المحاسبية فى ثلاثة مجموعات رئيسية هى :-

أ - وظائف المبادلة وهى التى يتطلب اساليب رقابية تهدف الى الرقابة ضد دفع التزامات وهمية أو غير صحيحة والتى تشمل تنفيذ اوامر الشراء ، أستلام البضائع والخدمات المشتراة ، سداد حسابات الدائنين ، تخزين وتسجيل المخزون فى سجلات الرقابة على المخزون ، شحن البضائع .

ب - وظائف معالجة البيانات وهى التى تتطلب أساليب رقابية للمحاسبة عن المسئولية وأستخراج بيانات مالية يمكن الأعتماد عليها والتى تشمل تسجيل شراء البضائع ، تسجيل مردودات المشتريات ومسموحاتها ، تسجل صرف البضائع للمصانع وتكلفة الأنتاج .

ج - وظائف حماية المخزون والسجلات وهى التى تتطلب أساليب رقابية لحماية الأصول وسجلات نظام المخزون وتكلفة المبيعات .

بأختصار عند دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية ، يتعين على المراجع تحديد الأخطاء والمخالفات المحتملة عند غياب أو ضعف أساليب الرقابة على العمليات السابقة، ونتائج عدم إكتشاف تلك الأخطاء مع تحديد إجراءات الرقابه الوقائيه والتحذيرية والعلاجية اللأزمة .

وفيما يلى مثال عن وظائف معالجة البيانات وأساليب الرقابة عليها كما يوضحة الجدول رقم ٧/ب .

الوظائف	الأخطاء والمخالفات الممكنة	نتائج عدم أكتشاف الأخطاء	أجراءات الرقابة الوقائية والتحذيريه والعلاجية
١- تسجيل المشتريات .	- خطأ تقويم وتبويب وتلخيص العمليات :- - تسجيل العمليات في الدفاتر خطأ . - عدم المحاسبة عن البضاعة المطلوبة أو المستلمه .	- ترفيه قيمة الدائنين وتكلفة المبيعات .	- أستخدام طلب وأوامر شراء وتقارير أستلام مسلسلة الأرقام ، أرسال صور كافة تلك المستندات للحسابات قبل تسجيل المشتريات أو أصدار أذن الشراء . - أعتماد قسم حسابات الدائنين أذون السداد قبل صدور الشيك . - فحص وتدقيق فواتير المشتريات . - مطابقة الفواتير مع مستنداتها . - أعتماد وتوزيع قيمة الفاتورة على حسابات الأستاذ المختلفة . - فحص توزيع قيمة أذون المصروفات المستحقة على حسابات الأستاذ . - مطابقة أجمالي الدائنين بالأستاذ الفرعي مع حساب الرقابة بالأستاذ العام . - تتبع تقارير أستلام بضائع أو أمر شراء أو الفواتير التي ليس لها مستندات مؤيدة .
	عمليات وهمية : - - تسجيل مشتريات لم تطلب أو تشترى أو تستلم .	مغالاة في أرصدة الدائنين والسداد عن بضائع لم تستلم .	- الفصل بين وظائف المحاسبة والشراء والإستلام. - توفير المستندات لكافة المشتريات المصرح بها . - عدم كتابة الكمية المطلوبة على صورة أمر الشراء المرسل لقسم الإستلام للتعمية الى عد الكمية المستلمة .
	عمليات غير مسجلة أو قومت بالخطأ :	مغالاة أو تدنية حسابات الدائنين والمخزون .	- التحقق من صحة المبالغ المسجلة مثل توزيع القيمة على الحسابات المختلفة . - أستخدام المجاميع الرقابية في عمليات الترحيل ومطابقة أجمالي حسابات الأستاذ الفرعي مع الأستاذ العام .

٢ – تسجيل صرف المواد الأولية الى المصانع	عمليات غير صحيحة أو مقومة أو بوبت أو خصصت بياناتها بالخطأ :- – عدم تسجيل المشتريات أو المواد المستخدمة فى الأنتاج . – تسجيل المشتريات أو المواد المستخدمة فى الأنتاج بالخطأ	– تحريف أرصدة المخزون وتكلفة المبيعات .	– أخطار قسم حسابات الدائنين بكافة المردودات . – أتباع أجراءات معينه للمحاسبة عن المخزون متضمنة مستندات الشراء والصرف للمصانع . – الأثبات فى سجلات المخزون المستمر من واقع تقارير الإستلام وقائمة صرف المواد مسلسلة الأرقام . – الخاصة أن التسلسل الرقمى لمستندات كل مخزون . – الجرد الفاجئ لكميات المخزون ومقارنتة مع سجلات المخزون المستمر .

٢/٣/٧ إختبارات الألتزام بأجراءات الرقابة

بعد دراسه وفحص وتقيم أجراءات الرقابة ، يتعين توثيق الأساليب الرقابية بأستخدام خرائط التدفق والاستقصاءات والمذكرات المكتوبة عن طريق المراجع ، يقوم المراجع بعد ذلك بعمل الإختبارات اللآزمة بهدف تحديد مدى التزام مديرى وموظفى المنشأة بتعليمات وأجراءات الرقابة الداخلية ، والتى تعتبر ضرورية فى الوقاية ضد أو أكتشاف اى أخطاء جوهرية أو مخالفات .

ويتعين الأشارة الى أن المراجع يجب أن يختبر مدى الإلتزام بتلك الأساليب التى سيعتمد عليها فى ابداء الرأى ، وقد يقوم المراجع بملاحظة ومراقبة الموظفين للتحقق من مدى الألتزام بسياسات فصل المسئوليات بين العاملين ، وقد يحصل المراجع على أدلة مستندية للتحقق من الألتزام ببعض أساليب الرقابة الأخرى حيث يتم إختبارها باستخدام أسلوب المعاينات .

وفيما يلى برنامج مراجعة لإختبار عمليات نظام المخزون وتكلفة المبيعات :-

١- يتم فحص مجموعة من طلبات الشراء والتحقق من تسلسل أرقامها ، ويتم إختبار عينه من ملف طلبات الشراء ، حيث يتم تتبعها خلال النظام حتى يتم أثباتها بالأستاذ العام ، ثم يتم مطابقة طلبات الشراء مع أوامر الشراء وتقارير الإستلام وفواتير الموردين، كما يتم التحقق من توقيع رئيس المخازن على طلبات الشراء .

٢- يتم التحقق من تسلسل أرقام أوامر الشراء وإختيار عينه من أوامر الشراء ، وحيث يتم فحص الكميات مستنديا مع طلبات الشراء التى يصدرها قسم المخازن والتحقق من توقيع مندوبى المشتريات على أمر الشراء . يتم التحقق من تسلسل أرقام تقارير الإستلام وعن طريقة إختيار عينة من تقارير الإستلام يقوم المراجع بالفحص مستنديا لاوامر وطلبات الشراء .

٣- ويتم مطابقة الكميات المستلمه والمودعة بالمخازن بالكميات المطلوبة والتى صدر عنها أوامر الشراء ، ثم يتم التتبع الى فواتير الموردين والى سجل أذون السداد المستحقة ، أما بخصوص مردودات المبيعات فيتم التأكد من صحة تسجيلها بالدفاتر، ويتم تتبع أثبات الكميات فى سجلات نظام المخزون المستمر .

٤- يتم إختيار عينة من فواتير الموردين فى ملف أذون السداد المستحقة ، ويتم التحقق من توقيع مندوبى المشتريات بالأعتماد ، واعادة حساب قيمة الفواتير ، مع تتبع أسعار الفاتورة ومقارنة الكميات مع تقرير الإستلام وأمر الشراء .

٥-يتم إختيار عينة من بنود يومية المشتريات والمصرفات ، حيث يتم الفحص المستندى للطلب وأمر الشراء وتقرير الإستلام وفاتورة المورد ، كما يتم تتبع التسجيل فى حسابات المخزون والدائنين بالأستاذ الفرعى ، كما يتم مطابقة دفاتر الأستاذ العام مع الأستاذ الفرعى .

٦-إختيار عينة من أذون السداد المستحقة ، حيث يتم التأكد من توقيع اعتماد صحة القيمة وتبويب الحسابات ، وكذلك أعادة حساب القيمة والمجاميع ، كما يتم فحص المستندات المرفقه بالأذون ، ويتم تتبع بنود سجل الأذون .

٧-إختيار عينة من محتويات سجل الأذون والسداد ، حيث يتم الفحص المستندى لأذون السداد المدفوعة على سجل الأذون والشيكات المنصرفة ، ويتم تجميع سجل أذون سداد فترة معينة وتتبع الترحيل للأستاذ العام والفرعى .

٨- يتم إختيار عينه من عناصر سجل الشيكات ، حيث يتم الفحص المستندى للشيكات المنصرفة وأذون السداد المدفوعة والمستندات المرفقة ، كما يتم جمع سجل الشيكات عن فترة معينة وتتبع ترحيل المجموع الى حسابات الأستاذ العام .

٩-إختيار عينه من فراتير المبيعات ومطابقتها مع الجانب الدائن من حساب مخزون الأنتاج التام .

١٠-اختيار عينه من سجل المخزون المستمر ، ويتم الفحص المستندى للجانب المدين مع تقارير الإستلام وكذلك الجانب الدائن مع قسائم صرف المواد .

١١-إختيار مجموعات من عناصر المخزون والدائنين وتكلفة المبيعات والمدفوعات النقدية . وفحصها مستنديا مع اليوميات الخاصة لكل منها ، كما يتم إختيار مجموعات من عناصر حسابات الأستاذ الفرعى وفحصها مستنديا مع اليوميات الخاصة بالمخزون والمشتريات والمدفوعات النقدية .

٤/٧ إختبارات التحقق الأساسية لحسابات المبيعات .

نذكر أجراءات تلك اللإختبارات على هـذه الإخطاء التي تؤدى الى المغالاة فى ارصدة المخزون وتوفيه تكلفة المبيعات ، وفى الجهة الأخرى التأكد من عدم توفية أرصدة حسابات الدائنين وشمولها لكافة التزامات الشركة للغير .

١/٤/٧ إختبارات تحقيق المخزون :

١/١/٤/٧ إختبارات التحقق من الوجود :

تنطوى عملية التحقق من وجود المخزون على جميع ادلة اثبات كمية المخزون الموجودة فى تاريخ القوائم المالية ، وعلى الرغم من أن مسئولية تحديد ذلك تقع على العميل عن طريق الجرد الفعلى الأ أن المراجع يكون مسئولا عن التحقق من أن عملية الجرد قد تمت وفقا للأصول المراعية ، وتتضمن تلك المسئولية ما يلى : -

أ - اشتراك المراجع مقدما فى تخطيط عملية الجرد الفعلى :

حيث يجب أن يتعاون المراجع مع العميل فى تحديد الأجراءات التى يتعين أتباعها لإجراء الجرد ، وتتضمن تلك الخطوات الخاصة بالتخطيط المسبق ما يلى : -

١ - إختيار أفضل تاريخ لإجراء الجرد .

٢ - جدوله العمليات الأنتاجية لتقليل المخزون من الأنتاج غير التام لأقل حد ممكن .

٣ - تحديد ما إذا كان من المستحسن تعطيل العمل لبعض الوقت لأتمام جرد المخزون .

٤ - فصل البضاعة المعيبة والتى تقادمت عن غيرها من البضاعة .

٥ - تصميم بطاقات جرد المخزون التى ترقم بأرقام مسلسة بالأضافة الى كشوف الجرد.

٧ - إعداد تعليمات مكتوبة لجميع الموظفين المشتركين فى عملية الجرد .

٧ - تصميم الأجراءات الرقابية اللأزمة للبضاعة التى يتم تسليمها أثناء عمليه الجرد .

٨ - أتخاذ الإجراءات اللأزمة للحصول على خدمات الخبراء المختلفين الذين يتطلب الأمر الأستعانة بهم لتحديد كمية ونوعية بعض أنواع البضاعة أو المواد .

٩ - الرقابة على جميع بطاقات الجرد والكشوف والمستندات الإخرى اللازمة طوال عملية الجرد وتلخيص وتسعير المخزون .

ب - ملاحظة الجرد الفعلى واختبار جرد بعض الأصناف :

لايعتبر المراجع مسئولاً عن القيام بجرد المخزون أو الأشراف عليه ، وأنما تلك تكون مسئولية الإدارة ، الأ أن المراجع يتعين عليه ملاحظه الجرد الفعلى للمخزون بغرض الحصول على أدلة كافية ومقنعة بوجود المخزون .

وتتطلب عمليه المراجعة من المراجع أن يتأكد من أن الجرد يشمل جميع البضاعة القابلة للأستخدام حيث يتم عزل البضاعة المعيبة أو التالفة وان موظفى العميل يقومون بتنفيذ التعليمات المصدرة اليهم بشأن القيام بعملية الجرد .

ويجب على المراجع أن يدون فى أوراقة الرقم المسلسل لاخر مستند أستلام ولأخر مستند شحن قبل القيام لعمليه الجرد ، بحيث يمكن التأكد فيما بعد من صحه عمليات الفصل بين حسابات السنوات المالية المختلفة .

وأثناء قيام المراجع بملاحظة جرد المخزون ، فانه يقوم بجرد فعلى لبعض الأصناف المختارة بطريقة الأختبار ، حيث يجب أن تشمل تلك الإختبارات عينه ممثلة لجميع أصناف البضاعة الباقية ، ويجب تدوين كميات الأصناف التى تم إختبارها فى أوراق المراجعة لتتم مقارنتها فيما بعد بما تم تسجيله فى قوائم الجرد النهائية .

وعاده ما تستخدم فى أجراء الجرد بطاقات لجرد المخزون ومرقمة بأرقام مسلسلة وتلصق تلك البطاقات على كل صنف من الأصناف أثناء القيام بعملية الجرد ويتم القيام

بذلك لتلافى خطأين شائعين هما السهو عن جرد بعض الأصناف أو جرد أحد الأصناف مرتين .

ويقوم موظفوا العميل بعملية العد الفعلى وملء بطاقات جرد المخزون ، حيث تلصق تلك البطاقات على البضاعة التى تم جردها ، ويجب أن يدون المراجع فى أوراق المراجعة الخاصة به أرقام بطاقات الجرد للأصناف التى قام باختبارها ، ولايتم نزع بطاقات الجرد الأ بعد أقتناع المراجع بصحة الكميات التى جردت .

وتنقل فيما بعد البيانات المدونة على بطاقات الجرد الى كشوف الجرد ، وتكون هذه الكشوف مرقمة بأرقام مسلسة ، حيث تستخدم تلك الكشوف فى تسعير المخزون وتلخيص قيمته ، ويقوم الموظف المشرف على الجرد من قبل العميل بالتأكد من أن جميع بطاقات الجرد قد تم التحاسب عليها بواسطة أرقامها المسلسلة ، ويجب على المراجع أن يتأكد من وجود تلك الرقابة الرقمية على كل من بطاقات وكشوف الجرد كما يظهرها الشكل البيانى رقم (٧/ج) .

شكل رقم (٧/جـ)

بطاقة وكشف الجرد

رقم ١٥٠	جرد
....	....
الجرد الثانى	
رقم البضاعه المميز	مكان تواجدها ....
وصف البضاعه	....
الكميه	
جرد بمعرفة	وسجلت بمعرفة ....

رقم ١٥٠	جرد
....	....
الجرد الأول	
رقم البضاعه المميز	مكان تواجدها ....
وصف البضاعه	....
الكميه	
جرد بمعرفة	وسجلت بمعرفة ....

بطاقة جرد

رقم الصفحة . . . .

تاريخ الجرد . . . . سعرت بمعرفة . . . .

قسم / مخزن . . . . رصدت بمعرفة . . . .

إعداد . . . . روجعت بمعرفة . . . .

	رقم بطاقة الجرد	رقم البضاعه المميزه	وصف البضاعه	الكميه	السعر	المبلغ

كشف الجرد

وأخيراً يقوم المساعد الأول المشرف على عملية المراجعة بأعداد مذكره توضح مدى ملاحظة جرد المخزون التي تمت ، والنسبه المئوية لقيمة المخزون التى تم إختبارها بالجرد الفعلي للكميات ، وملاحظاته بشأن الطريقة التى تم بها الجرد وكيفية معاملة البضاعة التى فقدت جزءا كبيراً من قيمتها بالتقادم والبضاعة المعيبة .

وقد تثار عدة تساؤلات هامة عندما يكون من المستحيل أو غير العملى أن يلاحظ المراجع عمليات الجرد الفعلي وعمل إختبارات عد المخزون في تاريخ القوائم المالية .

حيث قد يحدث أحياناً الأيتم تعيين المراجع الأ بعد أنتهاء السنه المالية للشركة ، وبالتالى لا يكون المراجع قادر على ملاحظة الجرد ، وفي تلك الحالة لا يمكن للمراجع ان يحصل على ادلة أثبات كافية ومقنعة فيما يتعلق بالمخزون ، الأ أنه فى مثل تلك الحالات قد يستطيع المراجع الأقتناع برقم المخزون بأستخدام وسائل بديلة للملاحظه وهى التحقق من وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية على المخزون ، ووجود سجلات للجرد المستمر ، ووجود سجلات وتعليمات توضح أن العميل قد قام بعملية الجرد بطريقة منظمة ومرضية فى نهاية السنه المالية ، وقيام المراجع الجديد بإختبارات جرد فعلى لبعض الأصناف الموجودة بالمخازن .

وعادة ما يقوم المراجع بالحصول من العميل على شهادة أو خطاب رسمى يفيد صحة جرد وتقويم المخزون ، والغرض من ذلك هو التأكد من إدارة المشروع هى المسئولة بصفة أساسية عن صحة أرقام المخزون وتكلفة المبيعات وليس المراجع ، ويوضح الشكل رقم ٧/د تلك الشهادة .

شكل رقم ٧/د
شهادة جرد وتقويم المخزون

التاريخ :

السادة :

(محاسبون قانونيون)

بالإشارة الى الفحص الذى نقوم به للقوائم المالية لشركة ----- عن المدة المنتهية فى / / ، فاننا نقرر ما يأتى فيما يتعلق بالمخزون وتكلفة المبيعات :-

١ - المخزون من الأنواع التالية :-

مواد أولية	××
إنتاج غير تام	××
إنتاج تام	××
المجموع	×××

كانت تحت يد الشركة فى / / وقد تم تحديد تلك الأرقام نتيجة لجرد فعلى تم تحت اشرافنا وبتعليمات مكتوبة صادرة منا .

٢- تم تحديد جميع الكميات بالعد أو القياس أو الوزن .

٣- جميع البضاعة المملوكة - قد تم أدخالها فى الملخص المذكور بأعلاه ولاتوجد أى بضاعة مرهونة .

٤- جميع المطلوبات والألتزامات عن المخزون قد تم أدخالها فى القوائم المالية بالتاريخ أعلاه .

٥- المواد الأولية قومت بالتكلفة أو السوق أيهما اقل على أساس الوارد أ ولا يصرف أولا وهذا الاساس هو المستخدم فى العام الماضى .

٦- الأنتاج التام وغير التام قوم بتكلفة المصنع - ما عدا بعض البنود التى لها قيمة بيعية أقل - وهو الأساس نفسه المستخدم فى العام الماضى .

٧- تم تحميل تكلفة المبيعات بالمخصصات اللازمة عن البضاعة التالفة القديمة والراكدة والبطيئة الحركة .

٨- لا توجد عقود مشتريات ملزمة بأسعار تزيد عن سعر السوق الحالى فى تاريخ الميزانية .

٩- لا توجد عقود بيع ملازمة بأقل من أسعار المخزون ، كما لاتوجد عقود شراء أو بيع مستقلة تزيد على المتطلبات العادية .

التوقيع.................

الوظيفة ....

٣- مدى تطبيق العميل للطريقة المختارة بدقة و ثبات من الناحية العملية ، حيث يتطلب الأمر قيام المراجع بإختبار طريقة التسعير المتبعة بالنسبة لعينة ممثلة من بنود المخزون .

ب- إختبار تسعير الخامات و البضاعة المشتراه :

حيث يمكن تحقيق ذلك بالرجوع إلى فواتير الشراء الواردة من الموردين .

جـ- التأكد من دقة تسعير المخزون من الإنتاج التام و غير التام :

يتعين أن يقوم المراجع بإختبار تسعير لبعض البنود المختاره من الإنتاج التام و غير التام . و بالنسبة للبنود محل الإختبار يتعين إختيار تلك البنود من قوائم الجرد النهائية (بعد أن يكون قد اثبت بتلك القوائم الكمية و السعر و القيمة لكل بند من بنود المخزون .

ويقوم المراجع بإختبار تسعير الأنتاج التام بالرجوع الى سجلات التكاليف، فإن كانت المنشأة تستخدم الأوامر الأنتاجية مرجع المراجع لسجلات التكاليف الخاصة بالأوامر الإنتاجية ، ويلاحظ أن المراجع يكون قد قام من قبل كجزء من دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستخدم بتقرير مدى الأعتماد على سجلات التكاليف الخاصة بالأوامر الإنتاجيه التى يحتفظ بها العميل ، فإذا كانت المنشأة تتبع طريقة الأول فالأول، فإن كمية المخزون الباقية آخر المده تمثل أحدث الأوامر الأنتاجية ويجب أن تتفق أرقام التكلفة الظاهرة فى قوائم الجرد مع أرقام التكلفه التى تظهرها سجلات تكاليف الأوامر الإنتاجيه .

ويتبع نفس الخطوات للتحقق من صحة تسعير البنود التى تم إختيارها من المخزون من الإنتاج غير التام .

<u>د - تطبيق قاعدة التكلفه أو السوق أيهما أقل عند تسعير المخزون:</u>

حيث يتم مقارنة التكلفه الأصليه مع القيمة السوقيه (التكلفه الإحلاليه) لذلك المخزون تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر ، وإذا كان مقدار الإنخفاض فى القيمة السوقيه عن التكلفه كبيراً ، فعلى المراجع أن يحسب القيمة الأقل .

وبالنسبه للمواد الأوليه وقطع الغيار التى تشترى من الغير يمكن الحصول على سعر الإستبدال من قوائم أسعار الموردين أو عن طريق الإتصال المباشر بهم ، أما بالنسبه لسعر الإستبدال فى حالة البضاعه التامه والإنتاج تحت التشغيل فيمكن تحديدها بالرجوع التى تكلفة المنتجات التى تم صنعها بعد تاريخ الميزانيه أو من تقديرات التكاليف التى يتم إعدادها عن طريق الشركة .

وإذا ماكان المخزون يشتمل على بضاعة قد توقف إنتاجها ، أو تم صنعها أو كانت قديمة أو معيبة وجب تخفيض قيمة تلك البنود الى صافى قيمتها البيعيه التى قد تكون فى كثير من الأحيان معادلة لقيمتها كنفاية .

٧/٤/١/٣ إختبار التحقق من الملكيه:

يتطلب التحقق من ملكية المخزون أن يقوم المراجع بالفحص المستندى لشراء عناصر المخزون المختلفه والتى تتضمن أوامر الشراء وتقارير الإستلام وفواتير الموردين ، ويعتبر هذا الفحص المستندى أيضاً إجراءاً نافعاً للتحقق من صحة تقويم المخزون .

أما بالنسبه لبضاعة الأمانه التى يحتفظ بها العميل لحساب الغير فيجب على المراجع الإستفسار عنها ، كما يجب أن تشمل خطابات إقرار الإداره ما يفيد بإستبعاد تلك البضاعه من رصيد المخزون ، كما أن على المراجع أن يفحص قوائم الجرد الفعلى للتأكد من عدم دخول هذه البضائع ضمن رصيد المخزون .

٧/٤/١/٤ إختبار التحقق من إستقلالية الفتره الماليه :

لاشك أن الفصل الصحيح بين مشتريات السنة الماليه والسنة التاليه هو من العناصر المهمه فى تحقيق قيمة المخزون فى نهاية السنة الماليه ، حيث إذا إستلمت بضاعه من أحد الموردين فى أواخر السنه الماليه ولكن الفاتوره الخاصه بها وردت فى اوائل السنة الجديده وقيدت فى يومية المشتريات كعمليه من عمليات السنة الجديده ، فإن إدخال تلك البضاعه فى جرد المخازن وعدم إثباتها كمشتريات فى السنة الحاليه وعدم إثبات المطلوبات المتعلقه بها فى رقم الدائنين يترتب عليه زيادة رقم الأرباح بقيمة تلك البضاعة ونقص رقم الدائنين بالقيمة نفسها ، وبذلك يحدث خطأ مزدوج فى قائمتى نتائج الأعمال والمركز المالى ، والعكس صحيح .

والتساؤل الهام هنا هو كيف يستطيع المراجع التأكد من أن جميع المطلوبات المستحقة للموردين بشأن البضاعة التى دخلت جرد المخزون قد قيدت فى الدفاتر ؟

ولاشك فأن الأجابة على ذلك التساول يتطلب من المراجع فحص فواتير الشراء وتقارير الإستلام عن عدة أيام قبل إنتهاء السنه الماليه وبعدها ، فيجب أن تتضمن ملف الفواتير على تقرير إستلام عن كل فاتوره ويجب إرفاق تقرير الإستلام بالفاتورة ، فأذا كان تاريخ تقرير الإستلام يقع فى نهاية السنه الجديدة فأن معنى ذلك أن البضاعة لم تدخل فى جرد المخزون فى نهاية السنه المالية .

٧/٤/١/٥ إختبارات التحقق من معقولية رقم المخزون:

يتم أستخدام أجراءات الفحص التحليلي للتحقق من أن رقم المخزون معقول مقارنة بالأعوام السابقة ، وذلك عن طريق أستخدام نسبه مجمل الربح الى المبيعات ، وحساب معدل دوران المخزون وهكذا .

وبإستخدام تلك الأجراءات يمكن أكتشاف الإخطاء الجسيمة في الأسعار أو المجاميع في قوائم جرد المخزون وكذلك أدخال أي بنود وهمية في قوائم الجرد ، ويجب أن يكون هناك تفسير لأي زيادة أو نقص جوهري في أرقام تلك السنه الحالية مقارنة بالسنه السابقة.

وقد تميل نسبة مجمل الربح الى المبيعات الى الثبات في بعض الشركات ، فإذا ما وجد أن هناك فروق جوهريه في تلك النسبه ، يتعين على المراجع أن يقوم بإجراء فحص وثيق ، حيث قد ينتج الفرق عن سرقة بضاعه أو عدم إثبات مشتريات أو مبيعات أو إدخال مشتريات أو مبيعات وهميه ، وقد يرجع الفرق الى تغير في أساس تقويم المخزون أو الى تغير كبير في أسعار البيع .

كذلك يتعين إحتساب معدلات دوران المخزون محسوباً على أساس إيجاد العلاقه بين تكلفة المبيعات عن السنة الماليه ومتوسط المخزون كما تظهره القوائم الماليه الشهريه، ويتم مقارنة معدلات الدوران هذه بالمعدلات ذاتها عن الأعوام السابقه ، فالنقص في معدل الدوران قد يوحي بوجود بضاعه قديمة راكده أو بزياده كبيره في رقم المخزون ، حيث قد تتعمد إدارة المنشاه زيادة رقم المخزون توقعاً لإرتفاع الأسعار ويؤدي ذلك بالطبع الى نقص في معدل دوران المخزون.

٧/٤/١/٦ إختبارات التحقق من صحة عرض المخزون والإفصاح عنه:

لإظهار المخزون بطريقه سليمة في القوائم الماليه يلزم إظهار طريقة تسعير المخزون المستخدمه ، ولا يكتفي ذكر أن المخزون قد قوم بالتكلفة حيث يقضي التحليل السليم ذكر أي أساس من أسس التكلفه قد تم إستخدامه لتحديد قيمة المخزون .

ومن النقاط الهامه الأخرى المرتبطه بإظهار المخزون في القوائم الماليه ما يلي :-

- يجب أن تظهر القوائم الماليه التغير فى طرق تقويم المخزون وأثر ذلك بالقيمه وأسبابه ، وفى تلك الحاله يجب أن يحتوى تقرير المراجع على تحفظ فى الفقره الخاصه بإبداء الرأى نتيجة لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبيه بين سنتين .
- يتعين الفصل بين العناصر المختلفه للمخزون مثل المواد الأوليه والإنتاج غير التام والإنتاج والتام على النحو التالى :-
  - مخزون مستلزمات سلعيه .
  - مخزون خامات رئيسيه .
  - مخزون خامات مساعده .
  - مخزون وقود .
  - مخزون قطع غيار ومهمات .
  - مخزون مواد تعبئه وتغليف .
  - مخزون إنتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ .
  - مخزون إنتاج تام .
  - مخزون لدى الغير .
  - مخزون بضائع لدى الغير .
  - مخزون بضائع بغرض البيع .
  - مخزون إعتمادات مستنديه لشراء بضائع .
- إذا تم رهن أى جزء من المخزون لضمان أحد الإلتزامات يتعين الإفصاح الكامل عن ذلك .

حيث يتطلب تحقيق المخزون التاكد من عدم وجود رهن او اى حجز تحفظى على المخزون من اى نوع كان ، فوجود رهن على المخزون لصالح البنوك من أجل الحصول على قروض منها يتضح عند الحصول على مصادقات من تلك البنوك بشأن أرصده حسابات المنشأه لها .

٢/٤/٧ إختبارات تحقيق الدائنين

يعتبر مراجعة الدائنين أمراً هاماً لتحقق المراجع من صحة تسجيل كل من المشتريات ومدفوعات حسابات الدائنين وأوراق الدفع في الدفاتر المحاسبية ، ويهدف المراجع عند فحصه لذلك البند الى أكتشاف توفيه قيمتها لا المغالاة فيها ، وكذلك تركز كافة إجراءات المراجعة على التحقق من تسجيل كافة الألتزامات قبل الدائنين وعدم أغفال أى منها فى الدفاتر وأنه لم تسجل بقيمة أقل عن قيمتها الحقيقة .

ولاشك فان أجراءات التحقيق للدائنين تختلف عما هو متبع بأجراءات تحقيق الأصول للإتى : -

- يأتى التلاعب فى الإلتزمات عادة بغرض تحسين المركز المالى للشركة ظاهرياً وذلك لتحقيق قيمة الألتزمات أو حذف بعض الإلتزمات وعدم تسجيلها ، مما يجعل المراجع إمام مهمه صعبة نسبياً ، بينما التلاعب في الأصول يكون باثبات عمليات وهمية بغرض زيادة قيمة الأصول وهذة من السهل أكتشافها عن طريقة المراجع لأنه يتعامل مع عمليات مثبتة فى الدفاتر والسجلات .
- يعتبر التلاعب والإختلاس فى الإلتزامات ذات نطاق ضيق نسبياً مقارنه بما يتعلق بالأصول ، حيث يمكن حصر عملية التلاعب فى أشخاص معينين .
- بينما يستدعى تقييم الأصول إجراءات خاصه ، فإن الإلتزامات لاتنشا معها مشكله التقييم ، حيث أنه فى أغلب الأحيان عباره عن مبالغ محدده وثابته .
- كثيراً من الإجراءات الخاصة بتحقيق الأصول لا يمكن تطبيقها فيما يخص الإلتزامات مثال ذلك الوجود الفعلى ، حيث أن الوجود الفعلى للدائنين أمراً صعباً التطبيق لكونها عنصراً غير ملموساً .

بناء على تلك الإختلافات فى إجراءات تحقيق كل من الأصول والإلتزامات فإنه يمكن حصر إجراءات تحقيق حسابات الدائنين فيما يلى :-

٢/٤/٧ /١ التحقق من صحة الإلتزامات حسابياً ومستندياً .

٢/٢/٤/٧ التحقق والتحرى من إلتزام غير مثبت فى الدفاتر .

٣/٢/٤/٧ التاكد من صحة عرض وتبويب الدائنين والإفصاح عنها فى القوائم الماليه .

٧/٤/٢/١ التحقق من صحة الإلتزامات حسابياً ومستندياً :

فى ضوء تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يتم إتباع ما يلى : -

١-المراجعة الحسابية رأسياً وافقياً ليومية المشتريات والنقدية ومردودات المشتريات .

٢-المراجعة المستندية للقيود فى اليوميات المختصة وذلك بالرجوع الى العقود والإتفاقات ومحاضر الإستلام واوامر الشراء وأيصالات الدفع وغيرها من المستندات المؤيدة .

٣- تتبع الترحيلات من اليوميات الى حسابات الموردين والى أجمالى حسابات الموردين بالأستاذ العام وإجراء المطابقة بينها .

٤- مراعاه الحد الفاصل للمشتريات حتى لايتم الخلط بين مشتريات فترة مالية وفترة أخرى وذلك فيما يتعلق بالمشتريات الواقعه فى نهاية السنة الماليه .

٥-الإطلاع على كشوف أو مطالبات الدائنين التى تسلمتها الشركة منهم خلال السنه والتأكد من أن شخصاً مسئولاً قد قام بفحصها ومطابقتها بحساب الموردين والمشتريات الأجله .

٧-قد يلجأ المراجع للحصول على درجة كبيره من التأكد والضمان لصحة الديون المثبته فى الدفاتر -الى أرسال مصادقات الى الدائنين ، وبصفة خاصة هؤلاء الذين أعتادت الشركة على التعامل معهم بكثرة بينما تظهر الأرصدة المستحقة لهم قليله ، ويجوز الإشاره الى أن مصادقات الدائنين لم تصل بعد الى مرتبة الإلزام للمراجع كما هو الحال علية بالنسبه لمصادقات المدينين .

وقد يرى بعض الممارسين أنه لا فائده من إرسال مصادقات بخصوص أرصدة الدائنين المثبته بالدفاتر ، حيث أن الخطر يكمن فى الأرصده غير المثبته بالدفاتر ، بينما من جهة أخرى يرى فريق أخر من الممارسين ضرورة إرسال مصادقات للدائنين لما لها من مزايا وأهمها :-

- إكتشاف أن بعض الأرصده المسجله فى الدفاتر هى أقل من قيمتها الحقيقيه.
- تقييم الرقابه الداخليه على حسابات الدائنين ، حيث قد يتم تقييم ذلك من واقع المصادقات التى قد تتضمن تعديل أو تصحيح للأرصده المثبته بالدفاتر .

وتختلف صياغة المصادقات المرسله للموردين عن تلك المرسله للمدينين ، حيث أن المصادقات المرسلة للدائنين تتشابه مع تلك المرسله الى البنوك ، حيث لا يذكر الرصيد الظاهر فى دفاتر الشركة وإنما يطلب فهم ذكر أى معلومات أو بيانات خاصـه بالشركة المدينه لهم ، أو يطلب منهم كشف حساب الشركة لديهم وهذا ما يعرف بالمصادقات العمياء **Blind Confirmation** ويتعين التأكيد بأن المراجع غير ملزم قانوناً بإرسال مصادقات للدائنين كما هو الحال بالمدينين للآسباب التالية : -

- أن جميع المستندات وأدلة الأثبات الخاصة بالمدينين هى من صنع الشركة ذاتها أى انها أدلة اثبات داخلية - بينما المستندات وأدلة الأثبات الخاصة بالدائنين هى أغلبها من صنع الغير - أى انها أدلة اثبات خارجية (مثال ذلك فواتير الموردين ومطالباتهم، إيصالات الدفع الأشعارات الدائنة .
- أن معظم الموردين تسدد حساباتهم أو جزء منهم بعد تاريخ الميزانية مباشرة ، فاذا ماتتبع المراجع عمليات السداد فى الفترة التالية لتاريخ الميزانية لأمكنه لحد كبير التحقق من صحة الألتزامات المثبتة فى الدفاتر .
- أن الألتزامات غير المسجلة بالدفاتر تمثل الخطر الأكبر ، حيث أن المصادقات غير ممكنه لعدم معرفة المراجع بهؤلاء الدائنين غير المسجلين بالدفاتر ، على النقيض من حالة المدينين ، حيث أن المصادقات قد تكشف مبالغ لأشخاص وهميين مقيدين فى الدفاتر لأن الأسماء تكون مثبتة فى الدفاتر .

٧/٤/٢/٢ التحقق والتحرى عن الإلتزامات غير المثبتة فى الدفاتر:

Search For Unrecorded Liabilities

لعل أبراز ما يواجهة المراجع هو أكتشاف ما إذا كان هناك التزامات غير مثبتة بالدفاتر ، وفيما يلى الإجراءات الكفيلة التى تساعدة فى تلك المهمة : -

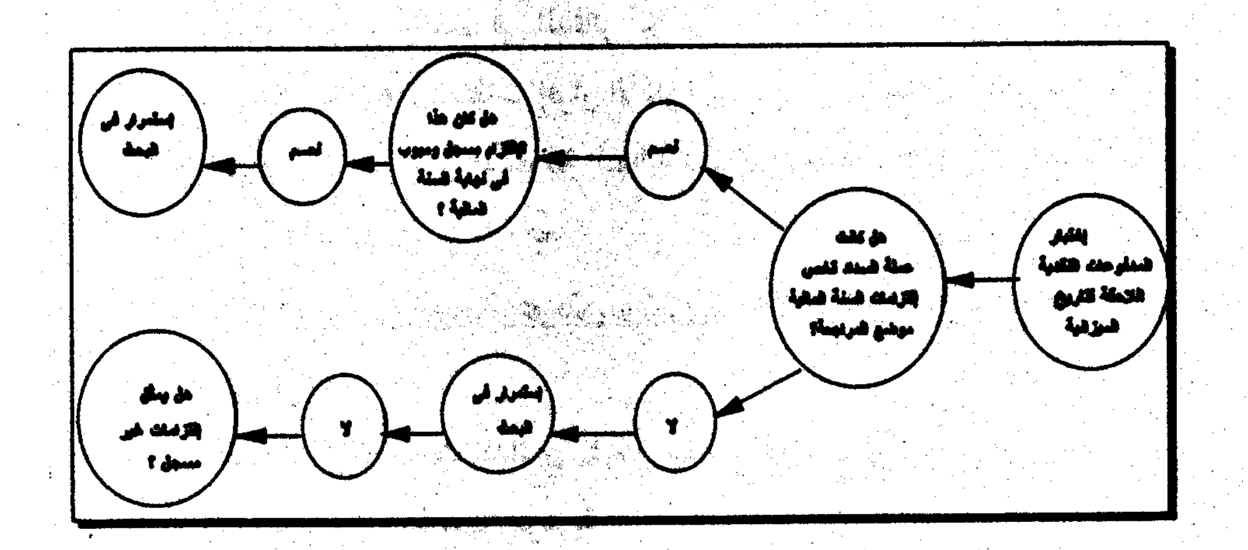
١- إختبار وفحص المدفوعات النقدية التى حدثت خلال الفترة ما بين إنتهاء السنه المالية - تاريخ الميزانية - وبين إنتهاء عمليه المراجعة الميدنية وقبل إبداء الرأى .

ونرى عملية الإختبار هذه على جميع المدفوعات النقدية ، وقد يكتفى المراجع بأخذ عينه منها وإختبارها ، وتتلخص عملية الإختبار أساساً فى قيام المراجع بإختبار كل

عملية دفع حدثت ويحدد ما إذا كانت تسديد الألتزام خاص بالسنة المالية تحت المراجعة ، وذلك بالرجوع الى المستندات وأدلة الأثبات المؤيدة ، فأذا ما كان المبلغ المدفوع يمثل سداداً لإلتزام يخص السنه ، فعليه أن يتأكد من أن ذلك الإلتزام قد أثبت ضمن الألتزمات المختلفة والظاهرة بالمركز المالى للسنه المعنية ، أما إذا كان الإلتزام غير موجود ضمن الألتزامات فهذا بدون شك يمثل التزاماً غير مثبت بالدفاتر ، ويوضح الشكل الإيضاحى ٧/هـ ذلك الإجراء .

شكل ٧/هـ

شكل يوضح البحث عن إلتزامات غير مسجلة بالدفاتر



٢- فحص حساب الفوائد المدينة ومقارنتها بالحسابات أو القروض التى تسرى عليها فوائد ، وهذا الفحص قد يترتب عليه إكتشاف فوائد مدفوعة أو مستحقة عن إلتزام غير مثبت بالدفاتر .

٣- فحص محاضر جلسات الإدارة العليا للشركة فقد يجد المراجع فيها إشارة إلى إعتماد قروض أو سلف من الغير أو عقود أو منازعات قضائية تنشأ عنها إلتزامات بينما هى غير مسجلة فى الدفاتر .

٤- إذا صادف المراجع وجود رهن أو ضمان على الأصول فعليه التأكد من أن الإلتزام الناشئ عن ذلك قد أثبت بالدفاتر ، حيث تكون الشركة قد إقترضت مبلغاً من المال لتمويل بعض عملياتها عن طريق رهن أو ضمان الأصول .

٥- يتعين على المراجع أن يطلب شهادة من الإدارة تفيد بأن جميع الإلتزامات قد تم أخذها فى الإعتبار وأثبتت فى الدفاتر كوسيلة لإخلاء مسئوليته فى حالة تعرضه للمسئولية القانونية ، فخطاب إقرار الإدارة يتضمن مزاعم العميل بخصوص الدائنين والذى يشير بوضوح إلى المسئولية النهائية بخصوص عدالة وصدق التقارير المالية تقع على إدارة العميل وليس المراجع .

<u>٣/٢/٤/٧ التأكد من صحة عرض وتبويب الدائنين والإفصاح عنها فى القوائم المالية:</u>

يتطلب عرض حسابات الدائنين بشكل صحيح فى الميزانية إظهار المفردات التالية كبنود مستقلة أن كانت قيمتها جوهرية :-

- الحسابات المستحقة إلى الدائنين التجاريين .
- الحسابات المستحقة إلى الشركة القابضة أو الشركات التابعة .
- الحسابات المستحقة إلى أعضاء مجلس الإدارة أو كبار المساهمين أو المديرين والموظفين والعاملين فى المنشأة محل المراجعة .

وبالنسبه للخصوم التى لها رهن على أحد الأصول فيجب ظهورها كمفردة مستقلة كما يجب الأشارة الى وجود الرهن أيضاً بجانب البند المختص فى جانب الأصول فى الميزانية .

ولايجوز إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم ، حيث أن الأرصدة المدينة في حسابات الدائنين إذا كانت قيمتها جوهرية يجب أن تظهر مع بند المدنين في جانب الأصول بالميزانية ، كذلك لايجوز طرح أحد الالتزامات من أحد الأصول المشتراه بالتقسيط على آجال طويلة .

وفي بعض الأحيان قد يتم التعامل مع أحد الأشخاص بصفتين مرة بصفة مورد ومره أخرى بصفة عميل ، وفي تلك الحالة قد يفتح حساب واحد في دفتر الأستاذ لتسجيل جميع المعاملات معه من مشتريات ومبيعات ، ويجب في تلك الحالة تحليل هذا الحساب بحيث يظهر الجزء الذى يمثل مدينين في جانب الأصول بالميزانية ، والجزء الذى يمثل الدائنين في جانب الخصوم .

الفصــل الثامن

إجراءات مراجعة الأصول الثابتة

مقـــدمـــة

الأصول الثابتة هي تلك الأصول التي تقتنيها الشركة بغرض إستخدامها في العمليات المختلفة خلال عمرها الإنتاجي المتوقع وليس بقصد بيعها ، ويعتبر كل ما أنفق في سبيل الحصول عليها وإعدادها للغرض الذي أقتنيت من أجله مصروفات رأسمالية ، بمعنى أن تلك المصروفات لاتحمل على الفترة التي صرفت فيها بل توزع على الفترات المستفيدة من خدمات الأصول المقتناه .

ويمكن تصنيف الأصول الثابتة الى أراضي (غير قابله للإستهلاك)، ومباني والآت وسيارات وأثاث (وهي تتميز بأن لها عمراً متوقعاً - ولذلك توزع تكلفتها على الفترات المختلفة والتي إستفادت من خدماتها وهو ما يعرف بالإستهلاك Depreciation) ، وأصول إستخراجية مثل البترول والحديد (وتعرف بالأصول المتناقصة أيضاً) حيث أن الكمية المتوقع الحصول عليها من تلك المصادر محدودة ، ولذلك يتم توزيع تكلفة تطويرها بقدر ما يستخرج منها في الفترة منسوباً للإحتياطي المقدر إستخراجه (وهو ما يعرف بالنفاذ Deplation) ، بالإضافة لذلك توجد أصول ثابتة غير ملموسة مثال حقوق الطبع وبراءات الإختراع والعلامات التجارية والشهرة وهي تلك الأصول المعنوية التي تتميز بأنها ليست ذات طبيعة مادية ملموسة (وعادة ما يتم توزيع تلك النفقات على سنوات الإستفادة منها وهو ما يعرف بالإستنفاذ Amortization) .

يهتم هذا الفصل بدراسة إجراءات مراجعة الأصول الثابتة وحسابات الإهلاك والنفاذ والإستنفاذ ، تحقيقاً لذلك ينقسم الفصل للنقاط التالية :-

٨/١ أهداف مراجعة الأصول الثابتة والحسابات المرتبطة بها .

٨/٢ نظام الرقابة على الأصول الثابتة .

٣/٨ دراسة وتقييم نظام الرقابة على الأصول الثابتة وإختبارات الإلتزام بها .

٤/٨ إختبارات التحقيق الأساسية لمراجعة الأصول الثابتة وعملياتها .

٥/٨ إجراءات تحقيق ومراجعة إستهلاك الأصول الثابتة .

١/٨ أهداف مراجعة الأصول الثابتة والحسابات المرتبطة بها :-

يهتم المراجع عند فحصه لعمليات الأصول الثابتة بالتحقق من صحة وشرعية العمليات المرتبطة بها والتحقق من وجودها وملكيتها وصحة تقويمها وإستقلال الفترة المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية .

ولا شك إن أهم الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها عند مراجعته للأصول الثابتة وحساباتها (حساب الإستهلاك) إلى ما يلي :-

١/١/٨ التحقق من صحة وشرعية عمليات الأصول الثابتة .

٢/١/٨ أهداف أخرى .

١/١/٨ التحقق من صحة وشرعية عمليات الأصول الثابتة :-

وحتى يتم التحقق من الصحة والشرعية المرتبطة بعمليات الأصول الثابتة يتعين على المراجع دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بها ، ولا شك فإن الغرض الرئيسى لنظام الرقابة في هذا الخصوص هو الحصول على أكبر قدر من الكفاية من المبالغ المستثمرة في تلك الأصول ، حيث أن تلك المبالغ تمثل قدراً كبيراً من مجموع الأصول في كثير من الشركات ، كما أن مصروفات الصيانه والإستهلاك المتعلقه بتلك الأصول تمثل مبلغاً جوهرياً للمصروفات المحمله على حساب الأرباح والخسائر ، فإذا لم توجد رقابه كافيه على إقتناء تلك الأصول وصيانتها وتخريدها فقد ينشأ عن ذلك خسائر تفوق في حجمها مقدار الخسائر التي تنشأ من الإختلاسات النقديه .

ويتم التحقق من صحة عمليات الأصول الثابته عن طريق :-

- دراسة وتقييم نظام الرقابه الداخليه .

- إختبارات إلتزام المنشأه بتلك الأساليب والإجراءات الرقابيه المقرره .

٢/١/٨ أهداف أخرى لمراجعة عمليات الأصول الثابتة:-

تتمثل أهم تلك الأهداف فيما يلى :-

- التحقق من وجود الأصول الثابته .
- التحقق من ملكية الأصول الثابته .
- التحقق من صحة تقويم الأصول الثابته .
- التحقق من كفاية إستهلاك الأصول الثابته .
- تبويب الأصول الثابته وإستهلاكاتها بشكل صحيح والإفصاح عنها بشكل كاف .

٢/٨ نظم الرقابه على الأصول الثابتة:-

معظم الأصول الثابته لا يكون من السهل تداولها ، وبالتالى فإنها لا تكون معرضه للإختلاس والغش مثل النقديه والمدينين والمخزون ، كما أن عدداً بسيطاً من عمليات الأصول الثابته يمكن أن يحدث فقط خلال كل فتره محاسبيه بإستثناء فترة تأسيس الشركة، تأسيساً على ذلك تختلف منهجية المراجع فى دراسة وتقييم نظام الرقابه المرتبط بتلك الأصول عن نظيرها المرتبط بالأصول المتداوله .

رغماً عن ذلك فإن المراجع يجب أن يعتمد على دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابه الداخليه للأصول الثابته للحكم على مدى صحة وشرعية العمليات المرتبطه بها .

١/٢/٨ نظام الرقابه للأصول الثابتة:-

يتعين وجود نظام سليم للرقابه الداخليه على حسابات الأصول الثابتة يضمن تحقيق الشركة لأقصى كفاءة ممكنه من كل جنيه تم إستثماره فى تلك الأصول فضلاً عن التحقق من إستخدام تلك الأصول بفاعليه فى إنتاج السلع والخدمات ، ويتمثل نظام الرقابه الجيد للرقابه الداخليه على تلك الأصول فيما يلى : -

٨/٢/٢/١ وجود فصل في المسئوليات المرتبطه بحسابات الأصول الثابتة:-

رغماً عن أن الفصل المناسب بين المسئوليات يكون أقل اهميه في تداول الأصول الثابته والمحاسبه عنها مقارنه بالأصول المتداوله ، إلا أن التنظيم الجيد يتطلب ضرورة إمساك سجلات الأصول الثابته بواسطة شخص لا يستخدم بشكل منتظم الأصول الثابته الممكن تداولها ، بالإضافه لذلك فمن الهام وجود شخص اخر بخلاف من يحوز تلك الأصول يكون له صلاحيه الموافقه على الحصول على الأصول الثابته والتخلص منها .

ويجب ان تخول صلاحية الحصول على الأصول الثابته والتخلص منها الى أشخاص محدودين – عادة – رؤساء الأقسام ، كما أنه يكون من الأهميه بمكان أن يتم تعيين مسئوليات حيازة تلك الأصول ومسئوليات صيانة تلك الأصول الى أشخاص محددين .

٨/٢/٢/٢ مدى كفاية المستندات:-

يجب أن يتم إستخدام مجموعه من النماذج والمستندات المناسبه اللازمه لتأيد عمليات الحصول على الأصول الثابته والتصرف فيها ، وتتضمن تلك النماذج أوامر الشراء وتقارير الإستلام وفواتير الموردين وغير ذلك من مستندات مرتبطه بالموردين (السابق مناقشتها) ، كما تتضمن مستندات عمليات بيع الأصول وما يرتبط بها من مستندات مبادله مؤيده، وتجدر الإشاره الى أن وظائف معالجة البيانات ووظائف الحمايه تشابه لتلك المرتبطه بالأصول الأخرى .

شكل ٨/أ

مستندات عمليات المبادله المرتبطه بالأصول الثابته

عملية المبادله	مستندات المبادله	المستندات المؤيده
الشراء	فاتورة البائع	امر العمل ، امر الشراء ، تقرير الشراء، تقرير الإستلام ، موافقة مجلس الإداره
البيع	اشعار السداد	امر التخلص ، عقد البيع ، موافقة مجلس الإداره
الإستبدال	فاتورة البيع	امر الحصول على الأصل الجديد ، امر التخلص من الأصل القديم .
الإستئجار	الشيكات المنصرفه	إذن دفع حسابات الدائنين ، عقد الإيجار

٨/٢/٢/٣ حماية الأصول والسجلات :-

يجب التأكد من حماية كافة أصول وسجلات عمليات الأصول الثابتة سواء ضد التلف أو سوء الإستخدام أو التلاعب .

كما يجب الإحتفاظ بسجلات ونماذج تلك الأصول فى أماكن مأمونه كما يتعين أن توضح سجلات الأصول الثابته عديد من المعلومات الهامه التى لعل أبرزها رقم التعرف على الأصل الموقع ، الوصف ، تاريخ الحصول على الأصل ، التكلفه المبدئيه ، القيمه التخريديه ، مصروف الإستهلاك السنوى ، مجمع الإستهلاك ، معلومات عن موردى الأصول ، ومعلومات الموازنه الرأسماليه .

ولا شك أن وجود دفتر أستاذ (أو سجل) فرعى يفتح فيه حساب لكل وحدة من تلك الأصول يعتبر أحد إجراءات الرقابه المتعلقه بالأصول الثابته ، حيث أن وجود دفتر أستاذ فرعى للأصول الثابته يساعد المراجع فى تحليل الإضافات والإستبعادات من تلك الأصول وفى تحقيق أقساط الإستهلاك المتعلقه بها .

٨/٢/٣/٤ وجود سجلات تفصيلية للأصول الثابتة:-

حتى يمكن ضبط حسابات الأصول الثابته ومراقبتها بشكل جيد ، يجب أن يتم فتح حساب مراقبة إجمالى لكل نوع من الأصول الثابته :-

حسابات عامه فى دفتر الأستاذ العام - مثل حـ/ السيارات ، حـ/ الالات. .الخ)

بالإضافه الى ذلك يجب أن يتم إستخدام دفترأستاذ مساعد لكل نوع الأصول الثابته يحتوى على بيانات تفصيليه لمكونات كل نوع ، فمثلاً أستاذ مساعد السيارات تخصص فيه صفحة (بطاقه) لكل سياره تتضمن بيانات متعلقه بها .

٨/٢/٢/٥ الموازنة الإستثمارية:-

تعتبر الأداه الرئيسيه للوفاء بهدف تحقيق أقصى كفاءة ممكنه من الإستثمارات فى تلك الأصول هى أساليب إعداد الموازنة الرأسماليه فى إتخاذ قرارات الحصول على الأصول الثابته أو التصرف فيها .

وعادة ما يتوقع المراجع فى المشروعات الكبيره أن يحصل على موازنة سنويه تهدف الى التنبؤ بإحتياجات المشروع من الأصول الثابته والى الرقابه على هذه الأصول ،

ويفترض الإستخدام الناجح لتلك الموازنات أساساً وجود سجلات محاسبيه تفصيليه كامله لتلك الأصول وكمياتها وحالتها يعتبر أساس إعداد الموازنات الإستثماريه التى تحدد الإضافات الجديده المطلوبه وبرامج الإحلال لتلك الأصول .

فإذا ما تحقق المراجع من وجود تلك الموازنه الإستثماريه وانه لا يمكن شراء أو التصريح بإنشاء آلات ومعدات جديده إلا إذا كانت وارده فى الموازنه الإستثماريه ، وأن أى مصروف غير وارد فى الموازنة يتطلب الحصول على إعتماد من جهة إداريه عليا، فإن ذلك يساعده فى تقليل إختباراته بشأن الإضافات الجديده الى هذه الأصول لأقل حد ممكن ، كما أن الرجوع الى تقارير المراجعين الداخليين وأوراق المراجعه الخاصه بهم يساعد المراجع الخارجى فى التعرف على نظم الرقابه الخاصه بتلك الأصول ودرجة الإعتماد عليها .

ولا شك فإن وجود تقارير متابعة تخطر الإداره وتحلل الإنحرافات بين المصروفات الفعليه وأرقام الموازنات يعد من إجراءات الرقابه الأخرى الهامه .

<u>٦/٢/٢/٨ كفاءة الموظفين والمسئولين عن حسابات الأصول الثابتة:-</u>

يجب أن يكون كافة الأشخاص المختصين عن حيازة الأصول الثابته وتسجيلها مؤهلين بشكل مناسب لذلك التعيين ، حيث يتعين أن يكون الأشخاص المسئولين عن حيازة الأصول الثابته مؤهلين بشكل مناسب لذلك التعيين ، حيث يجب أن يكون الأشخاص المسئولين عن إعتماد الحصول على الأصول الثابته والتخلص منها يجب أن يكون لديهم معلومات كافيه عن تلك الأصول الثابته ، وبالقدر الذى يمكنهم من إصدار أحكام فعاله متعلقه بتلك العمليات والتصرفات ، بالإضافه لما سبق يجب أن يتوافر للأشخاص المسئولة عن حيازة تلك الأصول المهارات اللازمة لصيانة تلك الأصول والمحافظة عليها .

٣/٨ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة واختبارات الإلتزام بها:-

١/٣/٨ دراسة وتقييم نظام الرقابة:-

شأن كافة نظم الرقابه الداخليه على حسابات إيرادات المبيعات وتكاليف المبيعات وحسابات المدينين والدائنين والمخزون ، يحقق المراجع هدفاً ثنائياً من دراسة وتقييم نظام الرقابه الداخليه على الأصول الثابته هما :-

- تحديد الأساليب الرقابيه التي يمكن الإعتماد عليها .
- إبلاغ إدارة الشركة بنقاط الضعف الجوهريه في نظام الرقابه الداخليه .

ويتعين على المراجع تحديد ما يلي : -

- أنواع الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها .
- تحديد إجراءات الرقابه التي من شأنها منع أو إكتشاف تلك الأخطاء أوالمخالفات .

وفيما يلي تحديد الأساليب الرقابيه الخاصه بوظائف المبادله والمعالجه والحمايه .

١- وظائف المبادلة وما ترتبط به من أساليب رقابية :-

الوظيفه	الأخطاء والمخالفات	أثر الأخطاء أو المخالفات على القوائم الماليه	الأساليب الرقابيه أو العلاجيه أو التحذيريه
الشراء	١-إقتناء أصول ثابته ليس هناك حاجه لها او لا يتوافر فيها الكفاءةوالفاعليه . ٢-شراء أصول ثابته للإستخدام الشخصي .	التضليل في تعظيم الأرباح أو النفقات النقديه . - إساءة إستخدام النقديه . - تخفيض الأصول الثابته بالقوائم الماليه .	- إستخدام أساليب إعداد الموازنات الرأسماليه . - الفصل بين وظائف حيازة الأصول وإعتماد النفقات . - مراجعة وإعتماد كافة عمليات شراء الأصول الثابته الجوهريه عن طريق مجلس الإداره . - الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتسجيل بالدفاتر . - ضرورة إعتماد كافة عمليات شراء الأصول الثابته ومراجعتها مستندياً .
البيع	البيع أو الإستبدال غيرالمصرح به .	- إساءة إستخدام النقديه . - عدم مطابقة السجلات التحليليه مع الأستاذ العام .	نفس ما سبق في البند السابق .

الإستبدال	بيع وإستبدال الأصول وإختلاس ثمنها .	- إساءة إستخدام النقديه . - عدم مطابقة أرصدة الأستاذ الفرعي مع الأستاذ العام .	- الجرد الدوري للأصول الثابته وتسوية الحسابات مع الأستاذ الفرعي للأصول الثابته . - إعتماد كافة الصفقات الهامه من مجلس الإداره . - السماح لأشخاص معينين فقط لبيع الأصول الثابته . - إخضاع كافة عمليات بيع الأصول الثابته لأساليب رقابة المقبوضات .
الإستئجار	إجراء عقود إستئجار غير مصرح بها أو عقود غيرإقتصاديه .	- الفشل في تعظيم الأرباح أو التدفقات النقديه	- إستخدام أساليب إعداد الموازنات الرأسماليه . - إستخدام أساليب مهنيه في تحليل مشروعات إستئجار الأصول عن طريق الإكفاء والإحتواء .

٢-وظائف معالجة البيانات وما تتطلبه من أساليب رقابية:-

تسجيل الشراء	<u>التسجيل الخاطئ للعمليات</u> : رسملة بعض العناصر الواجب إستنفاذها فوراً أو تسجيلها كمصروف . - إستنفاذ بعض العناصر وتسجيلها كمصروف في حين كان يجب رسملتها <u>عمليات غير مصرح بها</u> - تسجيل عمليات شراء غير مصرح بها أو وهمية . <u>- عمليات خطأ :</u> التسجيل الخاص لعمليات الشراء .	تدنيه الدخل . تدنيه الأصول. المغالاة في الأصول . عرض الأصول بشكل خاطئ . عدم مطابقة حسابات الأستاذ الفرعي مع حسابات الميزانية .	توفر المستندات اللازمه مثل اوامر العمل ، أوامر الشراء ، تقارير الإستلام ، وذلك قبل إعتماد إذن الدفع . التسوية الدورية لحسابات الأستاذ الفرعي للأصول الثابتة مع حساب المراقبة بالأستاذ العامة بواسطة شخص مسئول .
تسجيل البيع والأستبدال	التسجيل الخاطئ للبيع والأستبدال .	عرض الأصول بشكل خاطئ. عدم مطابقة حسابات الأستاذ الفرعي مع حسابات المراقبه .	فحص ومراجعة كافة عمليات البيع بواسطة شخص مسئول . - التسويه الدوريه لحسابات الأستاذ الفرعي مع حسابات المراقبه بالأستاذ العام .
تسجيل مصروفات الإستهلاك	التسجيل غير الدقيق أو في غير الوقت المناسب للعمليات : السجلات الخاطئة أو غير الدقيقه للإستهلاك	عرض الأصول بشكل خاطئ. عرض الدخل بشكل خاطئ .	وجود سياسة للإستهلاك كافة الأصول الثابته . - الفحص الدوري للمحاسبه عن الإستهلاك بواسطة شخص مسئول .

٨/٣/٢ إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة:-

وتهدف تلك الإختبارت الى التأكد من مدى تنفيذ الإجراءات الرقابيه الموضوعه بصفة منتظمه فى الواقع ، ويجب على المراجع أن يكون حريصاً على أى مؤشرات تدل على عدم إحترام سياسة وإجراءات العميل بخصوص التفرقه بين المصروفات الإيراديه والرأسماليه .

وتعتمد إختبارات الإلتزام بأساليب الرقابه المؤيده بالمستندات عموماً علـى أسلوب المعاينه من ملفات الأصول الثابته عندما يكون حجم العمليات كبيراً ، أما عندما يكون عدد العمليات الجوهريه قليلاً فإن المراجع سيبدأ عموماً فى الإختبارات الجوهريه لأرصدة الحسابات .

ويمكن إبراز إختبارات الإلتزام على سبيل المثال عن طريق سحب عينة من الإضافات للأصول الثابته ومراجعة تلك العمليات محل العينه مستندياً للتحقيق من ما إذا كانت تلك الأساليب الرقابيه الخاصه بالإضافات (السالف الإشاره اليها) متبعه أم لا - ذلك للتحقق ما إذا كانت أساليب إعداد الموازنه الرأسماليه مطبقه بالنسبه للإضافات الجوهريه للأصول الثابته أم لا .

وبأستخدام نفس العينة السابقة - يمكن التحقق من إذا كانت كافة الأضافات الجوهرية قد أعتمدت من مجلس الإدارة والتحقق من ذلك الإعتماد مستنديا عن طريق الرجوع الى محاضر أجتماعات مجلس الإدارة .

٤/٨ أختبارات التحقيق الأساسية لمراجعة الأصول الثابتة وعملياتها:-

حيث أن عمليات الأصول الثابتة (أضافات أو أستبعادات) خلال كل فترة مالية تتميز بأنها تتضمن عدد محدد - فإن المراجع سوف يهتم بالتحقق من كل من عمليات الشراء والتصرف التى تمت خلال الفترة ، فضلاً عن ذلك يجب الأهتمام بالتحقق من وجود تلك الأصول وملكيتها صحة تقويمها وعرضها والإفصاح عنها .

١/٤/٨ التحقق من صحة وشرعية تسجيل عمليات الأضافات و الأستبعاد للأصول الثابتة :-

يتعين على المراجع مطابقة القيمة الظاهرة بالميزانية مع السجلات المحاسبية ، كما يلزم التأكد من أرصدة الحسابات الفردية للأصول الثابتة فى الأستاذ الفرعى تتفق مع أرصدة تلك الحسابات فى الأستاذ العام .

كما يتعين على المراجع تحقيق الأرصدة الأفتتاحية للأصول الثابتة عن طريق الرجوع الى أوراق المراجعة عن العام الماضى ، ثم يقوم بعد ذلك بأجراء مراجعة أختباريه للأضافات والأستبعاد للأصول الثابتة خلال العام ، ومن ثم يمكن عمل كشف تحليلى يلخص التغيرات التى طرات على الأصول الثابتة خلال العام طبقاً لما يلى :-

شركة جرانة للسياحة

ملخص الأصول الثابتة والأستهلاك المتجمع

فى / /

رقم الحساب	البيان	الأصول				طريقة الإستهلاك	المعدل	الإستهلاك المجمع			
		الرصيد فى اول الفترة	الإضافات	الإستبعادات	الرصيد فى نهاية الفترة			الرصيد فى اول الفترة	المخصص	الإستبعادات	الرصيد فى آخر الفترة
	أراضى مبانى الآت تركيبات اثاث سيارات										

وتعتبر المراجعة المستندية للأصول الثابتة من أهم أجراءات تحقيقها ، حيث يتطلب ذلك تحليل حسابات الأستاذ العام الخاصة بها والرجوع الى مصادر القيد الأصلية كالعقد

واوامر تصنيع أو تشغيل تلك الأصول وأعتمـاد المديرين المختصـين بتلـك العمليـات – حيث يتطلب الأمر ما يلى :-

- التأكد من وجود أعتماد لجميع الأضافات من الجهه الإدارية المختصة .
- المراجعة المستندية الإختبارية للمشتريات من الأصول الثابتة خلال العام عـن طريـق الرجوع لعقود الشراء والفواتير ، مع أختبارات صحة التضريبات والمجاميع فى تلك الفواتير .
- التأكد من أن التكلفة الكلية للأصول الثابتة المشتراة بالتقسيط قـد تم إظهارهـا فـى حسابات تلك الأصول وأن الأقساط غـير المدفوعة قـد ظهرت ضمـن الإلتزامـات المستحقة على الشركة .

وفى حاله إستبعاد جزء من الأصـول يتعين التحقق مـن صحـة تلـك العمليـة عـن طريقة مراجعتها مستنديا (مراجعة إيصال النقدية المقبوضة مثلاً) ، كمـا يتعين التحقق عن وجود سياسة مكتوبه للشركة حيث لايجوز إستبعاد أو تخريد أحد الأصـول دون الحصـول على موافقـة مسبقه بذلـك على نموذج أمر التخريـد (وهـو مرقـم بشـكل مسلسل) .

<u>٢/٤/٨ إجراءات التحقق من وجود الأصول الثابتة :-</u>

يتعين أن يحدد لكافة الأصول الثابتة الهامة رقم معين عند شرائها ، وهذا الرقم يجب أن يثبت بالسجلات المحاسبية بحيث يمكن التعرف عليه بسهوله ، كما يجب على المراجـع القيام بأجراء معاينـة فعليـه لأى أضافـات للأصـول الثابتـة خـلال السـنة الماليـة ، الأ أنـة لايعتبر مسئولاً عن ملاحظة الجرد الفعلى الشامل للأصل الثابتـه وفـى حالـة تعذر ذلـك يجب على المراجع أن يجرى إختباراته على كشف الجرد الخـاص بـالأصول الثابته وذلـك بأخذ عينات وجردها جرداً فعلياً ومطابقتها مع كشوف الجرد والدفاتر والسجلات .

ورغماً عن أن هيئة تداول الأوراق الماليه فى الولايات المتحده الأمريكيه تـرى أن إجـراءات المراجعـه يجـب أن تشـمل الجـرد الفعلـى للأصــول الثابتــه كـإجراء مكمــل

لإجراءات الفحص المستندى لها ، إلا أنه العرف المحاسبى لا يعتبر الجرد الفعلى للأصـول الثابته من المعايير التى يجب الإلتزام بها لتحقيق هذا النوع من العمليات .

٨/٤/٣ التحقق من ملكية الأصول الثابتة:-

يجب أن يفحص المراجع مستندات عمليات حيازة الأصول والتخلص منها خلال السنه ، كما أنه يجب أن يستفسر عن الحجوزات والرهونات الممكنه على الأصـول ، ومن بين الإجراءات التى يقوم بها المراجع للتحقق من ذلك :-

- الإطلاع والتحقق من فواتير الشراء وعقود الشراء بالنسبه للآلات والأثاث .
- الإطلاع والتحقق من عقود أو مستندات الملكيه بالنسبه للمبانى والأراضى والحصول على ما يثبت ملكيتها من الجهات الرسميه بالدوله .
- الإطلاع والتحقق من مستندات ملكية السيارات على أنها تكون مسجله بإسم الشركة .

وقد درجت شركات الأعمال فى السنوات الأخيره على إستخدام الأصول الثابتـه المؤجره بعقود إيجار طويلة الأجل ، فإنه طبقاً لنشرة معايير المحاسبه الماليـه - فإن تلك العقود التى تمثل فى جوهرها شراء بالتقسيط - يجب أن يعترف بها على أنها شـراء أصول ثابته ، كما أن الإلتزامات المتعلقه بها يجب أن تظهر بقائمة المركز المالى .

٨/٤/٤ التحقق من إستقلال الفترة المالية

يجب على المراجع بذل عناية خاصة عند فحص مستندات عمليات حيازة الأصـول الثابتة و التصرف فيها فى الفترة التى تقع فى نهاية السنة ، و ذلك للتحقق مـن أنها قـد سجلت فى الفترة المالية المناسبة و الصحيحة ، كما أن الإستهلاك يجب أن يعاد حسابه والتأكد من أنه قد سجل فى الفترة المالية الصحيحة .

٨/٤/٥ إجراءات التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة

من المتعارف عليه أن إجمالى الأصل الثابت يجب أن يثبت فى الدفاتر ضمن التكلفة مضافاً إليه جميع المصروفات التى أنفقت من أجل إعداد الأصـل للإستخدام فى الغرض

الذى اقتنى من أجله ، و ثمن التكلفة هو ثمن الشراء في حالة الأصول التى اشتريت فى حالة صنع تام أو هو مجموع المصروفات التى حملت على حساب تحت التشغيل فى حالة تصنيع الأصل داخلياً .

كما أن هناك مصروفات قد تنفق على الأصل أثناء العمر الإنتاجي و التى تؤدى إلى زيادة مقدرته الإنتاجية أو زيادة عمره الإنتاجي و لذلك فإنها تضاف إلى تكلفة الأصل .

بناء على ذلك يجب على المراجع عند تحققه من تقييم الأصل أن يرجع إلى مستندات الشراء أو أوامر التشغيل ، و كذلك التحرى عن أى مصروفات أخرى أضيفت إلى تكلفة الأصل و التحقق عن مدى كونها مصروفات رأسمالية أو إيرادية .

و يجب أن يكون المراجع حذراً بالنسبة للعناصر التى تم تضمينها للأصول فى حين أنه كان يجب أن تشملها مصاريف الإصلاح و الصيانة ، حيث يجب على المراجع أن يفحص المستندات و يعيد حساب القيم المدينة و الدائنة بقيد التخلص من الأصول ،كما أنه من الأهمية بمكان أن يستفسر عن إمكانية وجود عمليات تخلص للأصول غير مسجلة .

كما يجب التحقق أيضاً عن عدم تضمين حساب مصروفات الصيانة و الإصلاحات على بعض البنود التى كان يجب إعتبارها رأسمالية ، عن طريق الحصول على تحليل شامل لهذا الحساب ، و عليه التحقق من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والرجوع إلى فواتير الموردين و طلبات صرف المواد من المخازن .

كما يتعين على المراجع القيام بتحليل شهرى لمصروفات الصيانة و الإصلاح ومقارنة ذلك التحليل بالأرقام المماثلة للعام السابق ، فإن وجدت فروق كبيرة من شهر إلى آخر أو بالمقارنة مع الأشهر المماثلة فى العام الماضى و جب أن تخضع تلك الفروق لفحص دقيق من جانب المراجع .

٦/٤/٨ التحقق من صحة العرض و الإفصاح عن الأصول الثابتة في القوائم المالية :-

يجب على المراجع حتى يتحقق من هذا الهدف أن يقوم بفحص صحة عرض الأصول الثابتة و مجمع الإستهلاك طبقاً لما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و التى تقضى أن تظهر الميزانية أو الملحوظات التابعة لها أرصدة الأنواع الرئيسية للأصول القابلة للإستهلاك ، حيث يتم تقسيمها إلى المجموعات الرئيسية التالية : الأراضى ، المبانى ، العدد و الآلات ، الأثاث ، التركيبات ، ...... ، الأعمال الرئيسية تحت التنفيذ حيث يقوم على أساس تكلفته ، كما يجب أن تظهر الأصول الثابتة التى لا تستخدم في الإنتاج الجارى على حده في الميزانية ، كما يجب الإشارة إلى ما إذا كان هناك أصول ثابتة مستهلكة كلياً و لكنها لا تزال مستخدمة كملاحظة مذيله بالميزانية .

و بالنسبة للإستهلاك المتجمع فيجوز إظهار تفاصيله بالنسبة لكل مجموعه رئيسية أو إظهار مجموعه العام ، كما يجب بيان الطريقة التى تم بها إحتساب الإستهلاك .

أيضاً يتعين إظهار إذا ما كان رهونات أو حجوزات على الأصول الثابتة والإفصاح عن ذلك في قائمة المركز المالى عن طريق الإشارة لذلك في شكل ملحوظة مع بيان تلك الأصول محل الرهن .

٥/٨ إجراءات تحقيق و مراجعة إستهلاكات الأصول الثابتة :

مصروف الإستهلاك هو عبارة عن ذلك الجزء المستنفد من تكلفة الأصل خلال سنة أو فترة معينة ، و الإستهلاك هو طريقة يتم بموجبها توزيع تكلفة الأصل على السنوات المستفيدة منه و التى تمثل عمره الإنتاجي المتوقع .

أما مجمع الإستهلاك هو ذلك الرصيد الذى يتزايد كل سنة بفعل أقساط الإستهلاك السنوية و الذى يظهر في الميزانية مطروحاً من التكلفة التاريخية للأصل لبيان تكلفة الأصل غير المستنفد (القيمة الدفترية للأصول الثابتة) .

و لعل من أكثر الطرق شيوعاً لإحتساب أقساط الإستهلاك هى طريقة القسط

الثابت وطريقة القسط المتناقص(١) و عند فحص معدلات الإستهلاك التى يستخدمها العميل يجب أن تقنع المراجع بأن تقديرات العمر الأنتاجي لهذا الأصل معقولة ، ويمكن فى هذا الصدد الأسترشاد بنسب الأستهلاك التى تسمح بها مصلحة الضرائب .

ويهدف المراجع من وراء مراجعته للأستهلاكات أن يتأكد ويتحقق من مدى ملاحظة طريقة الأستهلاك المستخدمة ، الثبات فى تطبيق وإستخدام طرق الأستهلاك من فترة لأخرى فضلاً عن التحقق من صحة الدقة الحسابية لإحتساب مصروفات الأستهلاك ومجمعات الأستهلاكات .

ويمكن إبراز برنامج مراجعة مصروف الأستهلاك الذى يتعلق بالسنه المالية والأستهلاك المجمع على النحو التالى : -

١- التعرف على طرق الأستهلاك المتبعة والتحقق من مدى الثبات فى تطبيق هذه الطرق وذلك بالرجوع الى أوراق المراجعة للسنه السابقة ، وفى حالة حدوث أى تغير فى طرق الأستهلاك المطبقة - يتعين على المراجع الحصول على مبررات لذلك والتأكد من وجود ملاحظات ملحقة بالميزانية فيما يتعلق بذلك التغيير .

٢- الحصول على ملخص أو جدول تفصيلى للأستهلاك المجمع لأنواع الأصول الرئيسية كما تظهر فى حسابات المراقبة الخاصة بتلك الأصول فى الأستاذ العام ، ويتضمن ذلك الملخص الأرصدة الأفتتاحية فى بداية العام والأستهلاك الذى يخص السنه المالية ، والأستهلاك المجمع الخاص بالأصول التى تم أستبعادها بالبيع أو التخريد ، والأرصدة النهائية للأستهلاك المجمع فى نهاية السنه المالية (وقد سبق تصوير ذلك الجدول ، أو الملخص عند التحقق من الأصول الثابتة) .

٣- تحقيق مخصص الأستهلاك الذى يخص السنه المالية على أساس مقارنة النسب المستخدمة هذا العام بالنسب المستخدمة فى السنوات السابقة ، مع التحرى عن أى

---

(١) توجد عدة طرق أخرى لاحتساب الأستهلاك السنوى هى طريقة النسبه المضاعفة على الرصيد المتناقص ، طريقة مجموعة أرقام السنوات ، طريقة القسط المتغير ، طريقة الجرد أو إعادة التقدير .

فروق، إختبار مخصص الأستهلاك الخاص بعدد من الوحدات المثله من الناحية الحسابية ومراجعة تلك المبالغ مع السجلات الفرعية لتلك الأصول مع مراعاة عدم إحتساب أستهلاك للأصول التى تم أستهلاكها بالكامل ، بالأضافة الى مراجعة المبالغ المرحلة حساب مخصص الإستهلاك المتجمع مع المبالغ المحمله لقائمة الدخل أو الى حساب الأرباح والخسائر .

٤- مراجعة العمليات المختلفة التى حدثت فى الأصول الثابتة وتأثير ذلك على مصروفات الإستهلاك ومجمعات الأستهلاك مثال ذلك : تعرض بعض الأصول لعامل التقادم ، زيادة الورديات مما قد ينتج عنه تشغيل أكثر للآلات و بالتالى إستهلاك أكثر ، أى إضافات رأسمالية حدثت على تكلفة الأصول ، أى عمليات إستبعادللأصول ، بالإضافة إلى أى تعديلات فى العمر الإنتاجى للأصول و كذلك فى قيمة النفايات والخردة .

الفصل التاسع
تقييم نتائج المراجعة والأحداث التالية لتاريخ الميزانية وإقرارات-الإدارة

مقدمـــــة :

يهتم هذا الفصل بالتقييم الكلى لنتائج إختبارات عملية المراجعه بهدف تكوين المراجع لرايه عن القوائم الماليه .

حيث يعين على المراجع أن يقوم بتقييم نتائج إختبارات المراجعه فيما يتعلق بكفاية ادلة إثبات المراجعه وملائمتها وإعداد ملخص فروق المراجعه بهدف توضيح الخطأ المعروف والخطأ المرجح وحدود السماح للخطأ المحتمل بالإضافه الى الأخطاء التى لم يتم تسويتها من فترات سابقه والتى تؤثر على القوائم الماليه بهدف أخذها فى الحسبان .

كما يجب على المراجع أيضاً دراسة ما إذا كانت إكتشافات المراجعه تشير الى وجود إحتياجات أخرى للعميل ، كما يتعين إعداد المراجع لمذكرة الإتمام التى تلخص الأمور الهامه بما فى ذلك القرارات والتغيرات الهامه فيما يتعلق بالحكم الشخصى .

وأخيراً يتعين تقييم المراجع لعرض القوائم الماليه ، بما فى ذلك الفحص التحليلى للقوائم الماليه المعدله وتقييم الإلتزام بالمبادئ المحاسبيه بما فى ذلك الإفصاحات المطلوبه .

كما يوفر هذا الفصل أيضاً أرشادات عن إجراءات المراجعه التى تم تطبيقها على الأحداث التى تقع فى الفتره ما بين تاريخ الميزانيه وتاريخ تقرير المراجعه .

كما يناقش الفصل الإقرارات الرسميه للإداره سواء الخاصه أو العامه ، والإرتباطات والإلتزامات المحتمله وخطابات المحامين التى قد تكون مطلوبه بالإضافه الى إقرارات الإداره .

تحقيقاً لأهداف ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه على النحو التالى :-

٩/١ تقييم نتائج إختبارات عملية المراجعه .

٩/٢ الأحداث التالية لتاريخ الميزانية .

٩/٣ إقرارات الإدارة .

٩/١ تقييم نتائج إختبارات عملية المراجعة:

٩/١/١ ملخص فروق المراجعه وموضوعات خدمة العميل:

بعد تقرير الإعتماد على نطاق الرقابه الداخليه للشركة يقوم المراجع بأداء إختبارات الإلتزام لذلك النظام ثم إختبارات التحقق ، وبعد أداء ذلك يتم تقييم ما إذا كان لدية أدلة مراجعة كافية ومناسبه لكل هدف مراجعه جوهرى .

وتحدث فروق المراجعة عادة عندما لا يوافق المراجع على المبلغ أو التبويب أو العرض أو الإفصاح للبنود أو الإجماليات فى القوائم المالية ، حيث يتم إكتشاف فروق مراجعه فى اى وقت أثناء القيام بعملية المراجعة ، إلا أن المراجع عادة ما يجد أكثرها عند تطبيق التحليل التحقيقى أو التحقيق بإستخدام المعاينة ، على أنه يجب تلخيص الفروق بإنتظام حتى يتمكن من تقييم تأثيرها على القوائم الماليه إذا لم تتم تسويتها ، وينبغى تجميع فروق المراجعه التى تتعلق بمبالغ أو تبويب للبنود مع تقدم عملية المراجعه فى ملخص فروق المراجعة الذى يميز بين الفروق التى تؤثر على الأرباح وصافى الأصول وتلك التى تؤثر على تبويب الحسابات فقط . أما فروق المراجعه التى قام العميل بتسويتها فلا داعى الى أن تظهر فى ملخص فروق المراجعه ، وما لم تكن فروق المراجعه غيرموجودة (أو أنه من الواضح أنها غير هامة) فإنه ينبغى إعداد ملخص فروق المراجعة لكل شركة يصدر لها المراجع رأياً منفصلاً ، أما الأمور الهامة المتعلقة بالعرض أو الإفصاح ينبغى مناقشتها أو الإشارة إليها فى مذكرة الإتمام .

و تشمل فروق المراجعة مبلغ الأخطاء التى تم تحديدها بالضبط (أى خطأ معروف) على سبيل المثال :-

- أخطاء حسابية (مثل الضرب و الجمع و التسعيرخطأ بند معين فى المخزون) .
- الإسقاط (مثال ذلك : إلتزامات غير مسجلة) .
- أخطاء فى تبويب أو تسجيل الأرصدة أو المعاملات (مثال : تسجيل شراء أصل ثابت فى الحساب الخطأ أو بمبلغ خطأ) .

هذا و ينبغى تسجيل فروق المراجعة التى يظهرها التحليل الحقيقى الذى يتم فى نطاق دقة محكمة فى ملخص فروق المراجعة ، مثال ذلك : إعادة حساب الفوائد السنوية على القروض .

وإذا ما أظهر التحليل التحقيقى خطأ محتملاً أكبر من الخطأ المقبول فإنه ينبغى على المراجع القيام بمزيد من البحث لتقرير ما إذا كان الخطأ قد وقع بالفعل ، وإذا كان الأمر كذلك فإن المراجع يقوم بتقدير قيمته ، و إذا ما كان الخطأ المقدر أقل من الخطأ المقبول فإنه ينبغى تسجيل المبلغ فى ملخص فروق المراجعة ما لم يكن من الواضح أنه غير هام ، أما إذا إقتنع المراجع بعد بحث الظروف أن فرق المراجعة أقل من الخطأ المقبول غير أن المبلغ لم يتم تقديره - فقد يسجل فريق المراجعة فى ملخص فروق المراجعة أو بديلاً عن ذلك ، ينقل إلى نموذج منفصل و الذى يلخص فروق المراجعة الأخرى المشابهه الأخرى غير الهامة ، و قد يكون ذلك الإجراء مرغوباً لتقييم ما إذا كان إجمالى مثل هذه الفروق غير الهامة فى إتجاه واحد و بالتالى يشيرإلى خطأ محتمل فى القوائم المالية .

و هكذا يتم جمع الفروق غير الهامة لتحديد ما إذا كانت تدل على إحتمال وجود خطأ هام فى القوائم المالية ، على أنه من النادر أن يقدم المراجع تلك الفروق للعميل لتسويه سجلاته ، و إنما يستخدمها لإستكمال الدليل على وجود خطأ محتمل فى القوائم المالية و إذا كان هاماً فإنه يدرس إمكانية القيام بإجراءات تحقيق إضافية لتحديد مقدار الخطأ المحتمل .

و تجدر الإشارة إلى أن كثيراً ما تكون فروق المراجعة تعد فروق بين تقديرات المراجع و بين مبالغ مسجلة بواسطة العميل فيما يتعلق بالتقييم و التقديرات المحاسبية الأخرى ، مثال ذلك : صافى القيمة البيعة للمخزون و مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، و يتعين ان تكون المبالغ المبينة فى ملخص فروق المراجعة بالنسبة لتلك الإختلافات فى الحكم الشخصى هى أفضل تقديرات المراجع للخطأ المرجح وجوده . مثال ذلك : إذا ما إنتهى المراجع إلى أن مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ينبغى أن يزيد بمبلغ يتراوح ما بين مبلغ ١٠٠٠٠ ج و مبلغ ٢٠٠٠٠ و كان مبلغ ١٥٠٠٠ ج

هو أفضل تقدير للمراجع ، ينبغى أن يوضح الملخص أن ١٥٠٠٠ جنيه كرأى المراجع فى مبلغ فرق المراجعة .

وعندما يكون الخطأ المرجح وجوده هو تعظيم للخطأ المعروف ، فيتعين بوجه عام تسجيل مبلغ الخطأ المعروف ، كبيانات تفسيرية فى ملخص فروق المراجعة ، وعندما لا تكون فروق المراجعة من هذا النوع كبيرة بالنسبة لمؤشر الأهمية النسبية فيمكن إستبعادها من ملخص فروق المراجعة ونقلها إلى نموذج منفصل يلخص فروق مراجعة غير الهامة المتشابهة .

ويتعين على المراجع أيضاً دراسة فروق المراجعة التى لم يتم تسويتها وذلك عند تصميم الأهمية النسبية لفروق المراجعة فى السنة الجارية ، وقد تؤثر فروق المراجعة التى لم يتم تسويتها فى السنوات السابقة على القوائم المالية للسنة الجارية بطرق مختلفة ، وينبغى مراعاتها من هذا المنطلق وهى تتضمن :-

- الأخطاء التى تعكس فى السنة الجارية ولها تأثير مماثل على قائمة الدخل للسنة السابقة ولكن فى الإتجاه العكسى وليس لها تأثير على ميزانية السنة الجارية مثال ذلك : خطأ القطع فى تسجيل المبيعات .
- الأخطاء التى تحدث بإنتظام كل عام ويكون لها تأثير شبه ثابت على الميزانية وتأثير قليل أو لا تؤثر إطلاقاً على قائمة الدخل ، وعلى سبيل المثال المبالغه المستمره فى مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بنفس المبلغ تقريباً .
- الأخطاء التى تحدث أخطاء جديدة فى حساب الأرباح و الخسائر للسنة الجارية - مثال ذلك : المبالغ و مخصص تقادم المخزون فى السنة السابقة و تقديره أقل من حقيقته فى السنة الجارية .
- الأخطاء التى تتراكم فى الميزانية - مثال ذلك : إهلاك الأصول الثابتة على عمر مقدر يعتقد المراجع أنه أطول مما يجب .

و ينبغى تسجيل تأثير مثل تلك الفروق على القوائم المالية فى ملخص فروق المراجعة مبيناً تأثيرها على كل من الأرباح و صافى الأصول .

و باستخدام ملخص فروق المراجعة فإن كان المراجع يقوم بتقييم تأثيرها على القوائم و هذا يستلزم تحديد أربعة أنواع من الخطأ أو الخطأ المحتمل هما :-

- الخطأ المعروف .
- الخطأ المرجع وجوده .
- فروق المراجعة التي لم يتم تسويتها في الفترات السابقة و التي تؤثر على القوائم المالية الجارية .
- السماح للخطأ المحتمل .

و ينبغي أن يتم دراسة ملخص فروق المراجعة و قيود التسويات المقترحة المتعلقة بها، أو عندما لا يتم تسوية فروق المراجعة فإنه ينبغي على الشريك المسئول دراسة تلك الفروق المقترحة المتعلقة بها و إجمالاً بالقياس بتقديراته للأهمية النسبية .

و لا شك فإن وقت دراسة فروق المراجعة يعتبر وقت مناسب لدراسة ما إذا كانت الفروق تشير إلى أن النظام المحاسبي للعميل أو الرقابة الداخلية أو الجوانب الأخرى الخاصة بالعمليات لا تؤدى وظيفتها كما يجب ، و بناء على ذلك يمكن مناقشة تلك الموضوعات في نفس الوقت الذى يتم فيه مناقشه فروق المراجعة مع العميل و تدوين تلك الموضوعات لتضمينها في خطاب الإدارة .

<u>٢/١/٩ تقييم عرض القوائم المالية و إجراء الفحص التحليلي للقوائم المالية :</u>

بالإضافة إلى قيام المراجع للدليل المؤيد لتأكيدات القوائم المالية كل على حده ، يتعين عليه فحص القوائم المالية النهائية ، بعد أن تكون قد تمت كافة التسويات للإلتزام بالمبادئ المحاسبية المطبقة و الإفصاحات المطلوبة ، و يتضمن الفحص طريقة عرض القوائم المالية ككل بمعنى ما إذا كان :-

- هناك قبول عام للمبادئ المحاسبية المطبقة .
- المبادئ المحاسبية مناسبة في تلك الظروف ذاتها بطبعه بثبات .
- أن بيانات القوائم المالية قد تم تبويبها و تلخيصها و عرضها بطريقة مناسبة .
- أن القوائم المالية تقدم معلومات كافية .

- أن المرفقات المصاحبة للقوائم المالية تستقيم مع المعلومات المعروضة فيها .

ثم يقوم المراجع بإجراء الفحص التحليلي للقوائم المالية ، بمعنى القيام بتقييم العلاقات في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات) من خلال الفحص التحليلي ، حيث يقوم المراجع في ضوء أدلة المراجعة والمعلومات التي تم الحصول عليها عن الشركة بدراسة ما إذا كان :-

- لديه تفسير للأمور أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة في القوائم المالية .
- أن القوائم المالية للسنة الجارية المتوقعة معقولة في ضوء معلومات المراجع مقارنة بالسنة السابقة .
- أن القوائم المالية لها معنى من وجهه نظر المستخدمين العاديين للقوائم المالية .

على سبيل المثال فإن المراجع يعتبر أن نسب و معدلات الأعمال مناسبة للسائدة والشائعة الإستخدام في صناعة معينة ، حيث أن مستخدمي القوائم المالية عادة ما يقوموا بتقييم الشركة بإستخدام تلك المعدلات .

٣/١/٩ إعداد مذكرة الإتمام وإجتماعات المراجعة النهائية للقوائم المالية:

عند إتمام العمل يقوم المراجع بإعداد مذكرة الإتمام و التي تتناول الأمور الهامة بما في ذلك القرارات الهامة و التغيرات في الحكم الشخصي منذ بدء إعداد و إعتماد مذكرة التخطيط ، و ينبغي أن تتضمن هذه المذكرة أو تشير إلى أوراق العمل التي تصف الأمور التالية :-

- الأمور المحاسبية و تلك المتعلقة بتقديم التقارير الهامة و غير العادية .
- إشارة عن قيام الشريك المسئول و المدير بالفحص .
- فحص الأحداث التالية للميزانية .
- الأمور القانونية الهامة المتعلقة بالشركة .
- تقرير المراجعة الذي سيتم إصداره .

وينبغي أن تصف مذكرة الإتمام أو تشير الى أوراق العمل التي تصف الأمور المحاسبيه وتلك المرتبطه بتقديم التقارير عن المشاكل الهامة وغير العاديه وكيف تم حلها ، وتتضمن الأمور المحاسبيه وتلك المتعلقه بتقديم التقارير موضوعات مثل ملائمة المعالجة

المحاسبية لمعاملات معينة ، ودراسة أمور الإفصاح أو نوع التقرير الذى سيتم إصداره ، وقد تتضمن تلك الأمور موضوعات تتطلب التشاور مع مهنيين أخرين ، والتغيرات الهامة فى السياسات المحاسبيه السابقه للمنشأه ، الأمور التى تخضع للحكم الشخصى بدرجة كبيره ، أمور لها تأثير هام على تقرير المراجع .

هذا وينبغى إعداد مذكرة نقاط المراجع الهامه لتحقيق الكفاءة والفاعليه للفحص الذى يقوم به الشريك ، ويجب أن تكون تلك المذكرة الهامة ملخصاً وافياً للمسائل التى تظهر ، ومن الأهميه بمكان قيام الشريك المسئول بفحص محتويات مذكرة الإتمام بعنايه للتأكد من ان الأمور المسجله قد تمت دراستها على نحو مناسب .

وينبغى أن يعد المراجع مذكرة مناقشة العميل أو جدول أعمال لإجتماع المراجعه النهائى ، ويشمل هذا الجدول على إرشادات مفيده بشأن الأمور التى يحتمل أن تتضمنها ، ولمذكرة مناقشة العميل أهمية خاصة بالنسبه للعملاء الذين يلتزمون بمواعيد ثابته للمراجعه وإصدار القوائم الماليه .

ويتعين على المراجع أن يقوم بمراجعة وتصحيح مسودة القوائم الماليه المطبوعه على الأله الكاتبه قبل إرسالها للعميل لإعتمادها ، ويشتمل ذلك عادة على الإجراءات التاليه:-

- يجب مراجعة القوائم الماليه للتأكد من صحة الطباعه .
- ينبغى مراجعة عمليات الجمع .
- يجب مراعاة الاحاله (مثل ما يكون مشاراً إليه بالقوائم الماليه من إيضاحات) للتأكد من صحة ومطابقة الأرقام .
- يجب مراعاة جميع التصحيحات والتأكد من انها مطابقه .

وتجدر الإشاره الى أن مسودات القوائم الماليه التى ترسل للعميل لدراستها ينبغى الا تصدر فى غلاف يحمل إسم الشركة ولا تطبع على ورق يحمل إسم الشركة على هوامشه ، وان تحمل ختم مسوده للمناقشة فى مكان ظاهر أو فى حالة وجود نقاط هامة معلقة مسوده خاضعه للتعديل ، أنظر خطابنا بتاريخ . . ، وتظل تلك المسوده كذلك الى ان يوقعها العميل وتتم تسوية جميع الأمور المعلقه .

وبمجرد إعتماد العميل للقوائم الماليه ينبغي على المراجع أن يتأكد من :-

- تسوية جميع نقاط الفحص .
- إستكمال ملف المراجعه الجاري.
- الحصول على جميع الشهادات ومحاضر مجلس الإداره المطلوبه من العميل .

وعند إستلام مسودة القوائم الماليه موقعه من العميل ينبغي عندئذ أن يطبع التاريخ الذى وقع فية على القوائم الماليه ما لم يكن العميل قد وضعه يدوياً ، وبعدها يجب طباعة تقرير المراجعه على مطبوعات وان يغلف مع القوائم الماليه ، ويجب مراعاة أن يكون تقرير المراجعه فقط على مطبوعات المكتب وان تكون باقى الصفحات على ورق عادى أو على مطبوعات العميل إذا طلب ذلك .

ويجب إرسال القوائم الماليه المغلفه الى الشريك مع مذكرة إتمام مستوفاة من ناحية التوقيع فى المساحه المخصصه بالأحرف الأولى ومؤرخة ، ومع ان القوائم الماليه ينبغى ان يوقع عليها عادة الشريك المسئول ، إلا أنه يمكن عمل ترتيبات ليقوم شريك اخر بالتوقيع بشرط ان يكون الشريك المسئول والمدير المسئول قد وقعا بالأحرف الأولى فى المساحه المخصصه وينبغى أن يكون تاريخ توقيع تقرير المراجعه هو نفسة التاريخ الذى يتم فية توقيع خطاب إقرارات الإدارة .

ويجب على المراجع المسئول أن يسجل الأمور التى سيحتاجها فى تلخيص المعلومات مع تقدم عملية المراجعه وذلك فى الجزء الخاص بنقاط للدراسه فى العام القادم مع مذكرة الإتمام ، ويمكن تصوير تلك القائمة وتقل هذه النقاط الى مذكرة التخطيط الخاصه بالعام التالى ، وهذا يوفر حلقة وصل بين ختام الزيارة النهائيه والتخطيط لعملية المراجعه للعام التالى كوسيله لمتابعة الأفكار المرتبطه برفع كفاءة عملية المراجعه وفاعليتها بالنسبه للتكلفه .

وتتضمن الأمور التى يمكن تسجيلها :-

- الأمور التى ظهرت فى الفحص أو فى خطاب الإدارة وتتطلب إهتماماً فى العام التالى.
- النماذج المختلفه لمصادقات الغير .

- توضيحات بشأن طبيعة ومدى الإختبارات .
- إقتراحات للتغلب على أية صعوبات عملية واجهت تنفيذ إختبارات مراجعه معينه .
- التحسينات التي يمكن إدخالها على الجدول الزمني وإختيار أفراد المجموعه .
- إقتراحات لرفع مستوى خدمة العميل .

٢/٩ الأحداث التاليه لتاريخ الميزانية العمومية:

قبل أن يقوم المراجع بإصدار تقرير المراجعه ، يتعين عليه فحص الأحداث التي وقعت في الفتره مابين تاريخ الميزانيه وتاريخ المراجعه ، وينبغي تقييم الأحداث التاليه للميزانيه لأنها قد :-

١- توفر أدلة إضافيه عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ الميزانيه وتؤثر على التقديرات الوارده في القوائم الماليه (أحداث تتطلب التعديل) .

٢- توفر أدله عن أوضاع لم تكن قائمة في تاريخ الميزانيه وبناء على ذلك لا يتطلب الأمر تعديل المبالغ الوارده في القوائم الماليه (لا تتطلب التعديل) ولكنها نشأت في وقت لاحق لها والتي تتطلب إيضاحاً لتلافي ان تكون القوائم الماليه - أو أية بيانات ماليه مرفقه بها مضلله .

وينص معيار المراجعه الدولي الثالث عشر بعنوان تاريخ تقرير المراجع والأحداث التاليه لتاريخ الميزانيه وإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم الماليه على ما يلي :-

" يجب ان يؤرخ التقرير ، حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والعمليات على القوائم الماليه ، وعلى التقرير ، حتى ذلك التاريخ "

- يرجع الى معايير المحاسبه ، التي تعالج الأحداث اللاحقه لتاريخ الميزانيه في القوائم الماليه في القوائم الماليه ، والأحداث اللاحقه لتاريخ الميزانيه نوعان هما :

أ- تلك الأحداث التي توفر دليلاً إضافياً عن ظروف كانت قائمة من تاريخ الميزانيه .

ب- وتلك الأحداث التي تشير الى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانيه .

ويهدف هذا المعيار الى توضيح أهمية تاريخ تقرير المراجع ، ومسئولية المراجع بالنسبه للأحداث الهامه التي تحدث بعد تاريخ الميزانيه (والتي يشار اليها هنا بالأحداث

اللاحقه) ، والى سياق الإجراءات التى يجب على المراجع القيام بها للوفاء بتلك المسئوليه.

- كما يهدف أيضاً الى بيان مسئولية المراجع فيما يتعلق بإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم الماليه .

٩/٢/١ تاريخ تقرير المراجع:

يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخة بتاريخ اليوم الذى أتم فيه إختباراته ، وما تتضمنه من إجراءات متعلقه بالأحداث التى وقعت حتى ذلك التاريخ ، ويجب ألا يكون تاريخ هذا التقرير سابقاً على تاريخ إعتماد الإداره للقوائم الماليه ، حيث أن مسئوليتة هى إعداد تقرير عن تلك القوائم الماليه المعده والمقدمه من الإداره .

يجب أن يحصل المراجع على دليل يؤكد له أن القوائم الماليه قد إعتمدتها الإداره ، كأن يحصل مثلاً على صوره من القوائم الماليه موقع عليها منها ، أو يحصل منها على خطاب يفيد إعتمادها للقوائم الماليه

٩/٢/٢ الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع:

- على الرغم من انه من غير المتوقع قيام المراجع بفحص مستمر لكل الأمور التى سبق أن قام بإجراءات مراجعتها ، وتوصل بشأنها الى نتائج مقنعه ، إلا أنه يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعه ، للإقتناع بأنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقه حتى تاريخ تقريره، والتى قد تتطلب تعديل أو إفصاح عنها فى القوائم الماليه ، وتأتى هذه الإجراءات ، بالإضافه الى تلك الإجراءات التى تطبق على العمليات اللاحقه ، بهدف الحصول على دليل على صحة الأرصده فى تاريخ الميزانيه ، مثل إختبار السياسات للتأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها فى الفتره الصحيحه .

يجب على المراجع كلما كان ذلك ممكناً عملياً القيام بإجراءات تحديد الأحداث اللاحقه فى أقرب وقت الى تاريخ تقريره ، وتشمل هذه الإجراءات بصفه عامه على ما يأتى :-

أ- الإطلاع على محاضر إجتماعات الجمعيه العامه ، ومجلس الإداره ولجان المراجعه واللجان الهامه الأخرى ، وذلك عن الفتره بعد تاريخ الميزانيه ، والإستفسار عن الأمور التي تم مناقشتها في الإجتماعات التي لم تعد محاضرها بعد .

ب- الإطلاع على أخر قوائم ماليه دوريه متاحه ، وكذلك على الميزانيات التقديريه وتنبؤات التدفقات النقديه والتقارير الإداريه الأخرى المناسبه والقيام بعمل المقارنات كلما كان ضرورياً ملائماً .

جـ- الإستفسار ، من المستشار القانوني للمنشأه ، عن المطالبات والمنازعات القضائيه والمراحل التي وصلت إليها .

د- بحث الإجراءات التي وضعتها الإداره للتعرف على الأحداث اللاحقه الهامه ، والإستفسار منها عند وقوع أي من هذه الأحداث وما قد يكون لها من اثر على القوائم الماليه موضوع تقرير المراجعه .

ومن أمثلة تلك الإستفسارات ما يلي : -

- الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبه عنها على أساس بيانات مؤقته ، أو تمهيديه ، أو غير حاسمه .
- ما إذا كان هناك إرتباطات قد تمت عن طريق الإقراض أو تقديم ضمانات جديده.
- ما إذا كان قد تم بيع أصول ثابته ، أو وحدات تشغيل أو أن هناك نيه لإجراء ذلك.
- ما إذا كان هناك إصدار لأسهم أو لسندات جديده وما إذا كان هناك إتفاق لإندماج أو تصفية ، أو أن هناك تخطيط لإجراء ذلك .
- ماإذا كان هناك أصول للمنشأه قد استولت عليها الحكومه أو تم إهلاكها بالحريق أو بغيره .
- ما إذا كانت هناك تطورات هامه بالنسبه لمجالات المخاطره والمسئوليات الإحتماليه المعروفه للمراجع ، سواء كانت ملازمة لطبيعة أعمال المنشأه ، أو نتيجة الخبرات السابقه.

- ما إذا كان هناك تسويات محاسبيه غير عاديه قد أجريت أو من المزمع إجرائها ، منذ تاريخ الميزانيه .
- مدى علم الإداره بوقوع ، أو إحتمال وقوع ، أية أحداث قد تؤثر على سلامة السياسات المحاسبيه المستخدمه فى إعداد القوائم الماليه ، مثل الأحداث التى تؤثر على فرص الإستمراريه .

فإذا كشفت تلك الإجراءات عن أحداث لها تأثير على القوائم الماليه ، وجب على المراجع فى هذه الحاله القيام بالمزيد من الإجراءات لتقييم مدى إنعكاس هذه الأحداث فى القوائم الماليه بالطريقه المناسبه .

فى الحالات التى يكون للمنشأه فروع أو شركات تابعه ، أو شقيقه ، أو مساهمه أخرى ، يجب على المراجع تحديد المواقع التى سيتم فيها تنفيذ الإجراءات السابق بيانها، وإذا كانت تلك الوحدات المكمله تراجع بواسطة مراجعين أخرين فيجب على المراجع الحصول على نتائج مراجعاتهم ، وذلك مثلاً بالمناقشه مع المراجعين الأخرين ، أو الحصول على تأكيدات كتابيه منهم أو فحص أوراق عملهم .

٣/٢/٩ الأحداث بعد تاريخ تقرير المراجع ، وقبل نشر أو إصدار القوائم المالية:

- لا توجد مسئوليه على المراجع تلزمه بالقيام بإجراءات للتعرف على الأحداث التى تتم بعد تقريره ، فالإداره مسئوله عن إبلاغ المراجع بأية أحداث قد تؤثر على القوائم الماليه ،وتكون قد حدثت فى الفتره ما بين تاريخ تقرير المراجع ، وتاريخ نشر أو إصدار القوائم الماليه .
- فى حالة علم المراجع بوقوع أحداث بعد تاريخ تقريره ، وقبل نشر أو إصدار القوائم الماليه ، يجب عليه دراسة مدى ضرورة تعديل القوائم الماليه .
- إذا قامت الإداره بتعديل القوائم الماليه فيجب على المراجع القيام بالإجراءات الضروريه فى هذه الأحوال ، وعمل تقرير عن قوائم الماليه المعدله ، وبعد القيام بتلك الإجراءات ، يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يكون سابقاً على

تاريخ إعتماد القوائم الماليه المعدله ، وبالتالى يجب أن تمتد الإجراءات الوارده سالفة الذكر لتشمل الفتره التاليه حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع .

- أما إذا لم تعدل الإداره القوائم الماليه ، وكان المراجع يرى ضرورة تعديلها فإن تصرفه فى هذه الحاله سيتوقف على ما إذا كان تقريره قد أبلغ الى المنشأه فإذا لم يكن تقريره قد تم إبلاغه ، حسب ما يراه مناسباً ، أما إذا كان تقريره قد أبلغ إلى المنشأة ، فيجب على المراجع إبداء رأى متحفظ ، أو رأى سلبى ، فيجب عليه إخطار الإداره العليا للمنشأه بأنه سوف يتخذ الإجراء لمنع الإعتماد على تقريره هذا .

- تطبق أيضاً الإرشادات المرتبطة بحالة إكتشاف المراجع لحقائق جديده توافرت فى تاريخ تقريره .

٤/٢/٩ إكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية:

- لا يوجد إلزام على المراجع بالإستمرار فى عمل أيه إجراءات بالنسبه للقوائم الماليه بعد إصدارها .

- إذا علم المراجع بعد إصدار القوائم الماليه بحقائق لها تأثيرها على تلك القوائم التى أعد عنها تقريره ، وكانت هذه الحقائق قائمة ، إلا انه لم يكن يعلمها فى تاريخ تقريره ، فيجب على المراجع ، فى هذه الحاله ، مناقشة هذا الأمر مع إدارة المنشأه .

- إذا قررت الإداره تعديل القوائم الماليه فيجب على المراجع دراسة الخطوات التى إتخذتها للتأكد من أن مستلمى القوائم الماليه السابق إصدارها مع تقرير المراجع عليها قد علموا بموضوع التعديل ، كما يجب على المراجع القيام بالإجراءات الضروريه فى هذه الأحوال ، وإصدار تقرير جديد على تلك القوائم المعدله ، يؤرخ بتاريخ جديد ، ويشار فيه الى الملحوظه على القوائم الماليه السابق إصدارها ، كما يجب أن يشير التقرير الجديد أيضاً الى التقرير الذى سبق أن أصدره المراجع على تلك القوائم الماليه ، وإذا إقتصر المراجع على فحص الأحداث اللاحقه التى أستلزمت التعديل ، فيجب عليه أن يضمن تقريره ما يفيد ذلك .

أما إذا لم تقم الإداره بتعديل القوائم الماليه وإتخاذ الخطوات المشار اليها سابقاً فيجب على المراجع إخطار الإداره العليا للمنشأه ، بانه سيجد الإجراء اللازم لمنع الإعتماد على تقريره .

وقد لا توجد ضرورة لتعديل القوائم الماليه وإعداد تقرير جديد عنها من المراجع ، وذلك عندما تكون القوائم الماليه للفتره التاليه على وشك الإصدار ، وبشرط موافقه الإداره على عمل الإفصاح المناسب فى تلك القوائم .

٣/٩ إقرارات الإدارة:

فى حالات معينه عندما تكون معرفه الحقائق مقصوره على الإداره أو عندما يكون الأمر منصباً فى الأساس على الحكم الشخصى ، قد لا يستطيع المراجع الحصول على أدله مؤيده ولا يتوقع أن تكون متاحه ، وفى مثل تلك الحالات فقد يكون من المناسب طلب إقرارات محددة من الإداره على موضوعات معينه ، وينبغى عليه الحصول على تأكيد معقول بأنه لا توجد أية أدلة أخرى تتعارض مع هذه الإقرارات .

ينص معيار المراجعه الدولى رقم ٨ فقره (٧) على ما يلى :-

" تتأثر درجة الإعتماد على أدلة الإثبات بمصدرها (داخلى أو خارجى) وبطبيعتها (بالملاحظه أو المستندات أو شفهيه) ".

وتتوقف درجة إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات فى المراجعه بصفه أساسيه على الظروف التى تم فيها الحصول عليه ، ودراسة النواحى التاليه فى تقييم مدى إمكانية الوثوق فى دليل الإثبات :

- الدليل الخارجى مثل المصادقه الوارده من طرف ثالث تكون محل ثقه اكبر من الدليل الداخلى .
- الدليل الداخلى يكون محل ثقه أكبر عندما تكون الرقابه الداخليه المتعلقة به مرضيه.
- الدليل الذى يحصل عليه المراجع بنفسه يكون محل ثقه أكبر من ذلك الذى يتم الحصول عليه عن طريق المنشأه .

- الدليل الذى يكون في شكل مستند أو تأكيدات مكتوبه يكون محل ثقه أكبر من الإقرارات الشفهيه .

يتخذ المراجع عدة أجراءات مصممه للحصول علي أدلة إثبات كافيه ومناسبة لتمكينه من إبداء الرأى علي القوائم الماليه ككل ، وأحد صور هذه الأدله هي الإقرارات المقدمه من الإداره .

يهدف هذا الإرشاد الى توضيح كيفية إستخدام إقرارات الإداره كأدلة إثبات ، والإجراءات التى يجب أن يتخذها المراجع لتقييم وتوثيق هذه الإقرارات والظروف التى تستلزم الحصول عليها كتابة .

١/٣/٩ الإقرارات المقدمه من الإداره كأدلة إثبات:

- يجب على المراجع الحصول على اقرار من الإدارة بمسئوليتها عن العرض السليم للقوائم المالية ، وبأنها قد وافقت عليها ، ويمكن للمراجع الحصول على الأدلة التى تؤيد اقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة أو ما شابهها من المجالس ، أو بالحصول على إقرار من الإدارة أو أحدى صور القوائم المالية المعتمدة منها .

- تقدم الإدارة للمراجع كثير من التأكيدات أو الإقرارات أثناء فترة المراجعة ويتم ذلك تلقائياً أو كرد على أحد الأستفسارات المحددة ، وفى حالة إرتباط هذه الإقرارات أو التأكيدات بأمر ذو تأثير هام على القوائم المالية ، يجب على المراجع :

- محاولة الحصول على أدلة مؤيدة من مصادر داخل أو خارج المنشأة .
- تقييم ما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة تتسم بالمنطق ومدى إتفاقها مع أدلة الإثبات والإقرارات الأخرى التى حصل عليها .
- أن يأخذ فى الأعتبار مدى الملم الشخص بالموضوع الذى قدم عنها الأقرار ، وفى حالة تعارض تأكيدات وإقرارات الإدارة مع الأدلة الأخرى ، يجب على المراجع بحث الظروف المحيطة بالموضوع ، ويجب عليه إذا دعت الضرورة إعادة النظر فى مدى إعتماده على تأكيدات وإقرارات الإدارة الأخرى .

- يجب على المراجع ألا يعتبر إقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة الأثبات الأخرى التى يتوقع وجودها ، فمثلا لايعتبر أقرار الإدارة بخصوص تكلفة أصـل معين بديلا عن الأدلة العادية التى يتوقـع المراجـع وجودهـا بهـذا الخصـوص ، وإذا لم يتمكـن المراجـع مـن حصول على الأدلة الكافية والمناسبة التى يتوقع وجودها ، فإن ذلك يشكل قيدا على نطاق أختباره حتى ولو كان هناك إقرارات من الإدارة بخصوص هذا الموضوع .

- فى بعض الحالأت تكون إقرارات الإدارة هى أدلة الأثبات الوحيـدة المتوقع الحصـول عليها ، فمثلا لايجب على المراجع أن يتوقع حصوله على أدلة أخـرى تؤيـد عـزم الإدارة على الأحتفاظ بأستثمارات معينة لمدة طويلة للأسـتفادة مـن أرتفـاع قيمتهـا ، وفـى مثـل هذة الحالات ، يشرط حصول المراجع على أقرار كتابى يؤيد الأقرار الشـفهى فـأن هـذا لايشكل قيداً على نطاق أختباراته .

٢/٣/٩ تسجيل إقرارات وتأكيدات الإدارة:

- يمكن للمراجع تسجيل تأكيدات الإدارة فى أوراق المراجعة عـن طريق كتابة موجـز للمناقشات الشفوية مع الإدارة أو عن طريق الحصول على إقرارات كتابية منها ، ويمكن أن تكون التأكيدات فى صورة خطاب الإدارة أو خطـاب مـن المراجـع يوضـح مفهومـه لتأكيدات الإدارة ، وينبغى على المراجع فى هذه الحالة الحصـول علـى أعتمـاد محتويـات خطابه من الإدارة .

٣/٣/٩ الإقرارات الكتابية:

- عند أقرار الإدارة كتابياً لتأكيدات شفهية ، فان ذلك يقلل من أحتمال حدوث سـوء فهم بين المراجـع والإدارة ، وعـلاوة علـى ذلـك يجـب الحصـول علـى أقـرار كتـابى لتأكيدات الإدارة الشفهية التى أعطيت للمراجع فى أمور ذات تأثير جوهريـة علـى القوائم المالية وذلك فى حالة عـدم توقـع وجـود أدلـة أثبـات أخرى كافيـة ومناسـبة .ويوضح المثال الوارد فى البند ٦/٣/٩ الأمور التى قد يتضـمنها الخطاب المرسل مـن الإدارة الى المراجـع ، أو التـى يتضـمنهـا خطـاب التـأكيد الـذى يرسـله المراجـع الى الإدارة .

- وقد تقتصر الإقرارات الكتابية المطلوبة من الإدارة على الأمور التى تعتبر ذات تأثير جوهرى سواء بمفردها أو فى مجموعها على القوائم المالية .
- وقد يكون من الضرورى على المراجع بالنسبه لبنود معينة أن يوضح للإدارة مفهومه لمعنى " تأثير جوهرى " .

٩/٣/٤ العناصر الأساسية لخطاب إقرارات الإدارة :

- يوجه خطاب إقرارات الإدارة عند طلبه الى المراجع محتويا على البيانات المطلوبة ويلزم أن يكون الخطاب مؤرخاً وموقعاً .
- عادة ما يتوافق تاريخ خطاب إقرارات الإدارة مع تاريخ تقرير المراجع على القوائم المالية ، ومع ذلك وفى ظروف معينه يمكن الحصول على خطاب إقرارات منفصل عن عمليات محددة أثناء فترة المراجعة .
- يجب أن يكون خطاب إقرارات الإدارة موقعاً عليه ممن يتحملون المسئولية الأولى عن المنشأة وشئونها المالية وهم فى العادة المدير العام ومدير الشئون المالية ، ويجب أن يكون الخطاب مؤسسا على أدق ما لديهم من معلومات وأعتقادات .

وفى بعض الأحيان قد يرغب المراجع فى الحصول على خطابات الإقرارات من مسئولين أخرين ، فمثلاً قد يرغب فى الحصول على تأكيدات كتابية بخصوص أكتمال محاضر أجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة وذلك من الشخص المسئول عن حفظ محاضر هذه الأجتماعات .

٩/٣/٥ الأجراءات فى حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات :

- إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات أو التأكيدات التى يرى المراجع ضرورتها فأن ذلك يعتبر تضليقاً لنطاق أختباراته ، وفى مثل هذه الحالات يجب على المراجع تقييم درجة إعتماده على الإقرارات التأكيدات الأخرى للإدارة التى أعطيت له أثناء المراجعة وأن يبحث ما أذا كان لهذا الرفض تأثيراً أحتمالياً على تقريرة .
- إذا أدلت بإقرارات شفهية ورفضت تأكيدها كتابياً فأن هذا يعتبر تضيقاً لنطاق الإختبارات ما لم يكن المراجع مقتنعاً بوجود أسباب وجيهه ومقبولة لهذا الرفض وأنه يمكنه الإعتماد على الإقرارات الشفوية .

٦/٣/٩ مثال لخطاب إقرارات وتأكيدات الإدارة :

يستخدم الخطاب التالى كتوجيه عام مقترنا بالأعتبارات التى سبق أيضاحها وليس بهدف توحيد الخطاب ، وذلك لان إقرارات وتأكيدات الإدارة سوف تختلف من منشأة لاخرى ومن عام لأخر .

الى المراجع .... التاريخ / /

نتقدم بهذه الإقرارت المتعلقة بمراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركة .... كما تظهر فى ٣١ ديسمبر ١٩ بهدف أبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية تعطى صورة وعادلة عن المركز المالى ونتائج العمليات .

بناء على أفضل المعلومات والأعتمادات المتوفرة لدينا نؤكد التصريحات التالية :

١- نؤكد علمنا بمسئوليتنا عن العرض السليم للقوائم المالية ، بما فى ذلك الأفصاح عن كل المعلومات التى يتطلبها القانون .

٢- لم تكن هناك أى مخالفات مرتبطه بالإدارة أو العاملين الذين لهم دور مؤثر على نظام الرقابة الداخليه أو التى يكون لها تأثير هام على القوائم الماليه .

٣- وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبيه والمستندات المؤيده لها وكذلك كل محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإداره (عقدت فى تاريخ كذا كذا) .

٤- خلت القوائم الماليه من الأخطاء والحذف ذو التأثير الهام .

٥- قامت الشركة بتنفيذ جوانب إتفاقيات العقود التى قد يكون لعدم تنفيذها تأثير هام على القوائم الماليه ، وفيما يتعلق بالأمور الماليه فلم تكن هناك أية نواحى بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبات السلطات المسئولة .

٦- تم الإثبات الصحيح والإفصاح المناسب فى القوائم الماليه عما يلى :

أ- الأرصدة والمعاملات مع الأشخاص الذين لهم علاقه بالمنشأه .

ب- الخسائر الناتجه عن إرتباطات البيع والشراء .

جـ- إتفاقيات إعادة شراء أصول سبق بيعها .

د- الأصول المرهونه كضمان إضافى .

٧- ليس لدينا خطط او نوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة تصنيف الأصول والخصوم المنعكسه فى القوائم الماليه .

٨- تحديد كل المخزون الزائد عن الحاجة أو المتقادم وليس هناك أى مخزون مقيد بقيمة تزيد عن صافى القيمة البيعه .

٩- للشركة حق قانونى على كافة الأصول ولم يكن هناك أى حجوزات أو رهونات على أصول الشركة فيما عدا تلك الموضحة فى بند رقم . . . . .

١٠-قمنا بالتسجيل والإفصاح عن كافة الإلتزامات الفعليه والمحتمله وكذلك قمنا بالإفصاح فى بند رقم . . . عن الضمانات التى أعطيناها لأى طرف ثالث .

١١-فيما عدا . . . . . . الموضح ببند رقم . . . . على القوائم الماليه فليس هناك أى أحداث لاحقه لتاريخ الميزانيه تستوجب تسوية أو إيضاح فى القوائم الماليه والإيضاحات المتممه لها .

١٢-مطالبة ال . . . . . لشركة . . . . تم تسويتها بمبلغ . . . . . وتم عمل المخصص المناسب فى القوائم الماليه وليس هناك أى مطالبات أخرى متعلقه بأمور قضائيه ولا نتوقع إستعلام مطالبات أخرى .

١٣-لم يتم بطريقه رسميه أو غير رسميه تسوية متكافئة بين أرصدة نقديه للشركة وحسابات الإستثمار فيها .

الفصل العاشر
إصدار تقارير المراجعه

مقدمـــــة

تتمثل مسئولية المراجع الأساسيه فى أن بين للأطراف الخارجيه المستفيده من عملية المراجعه ما إذا كانت القوائم قد عرضت بشكل موضوعى وعادل أم لا ، ويبدى المراجع رأية من خلال إصدار تقرير المراجعه بعد إتمام عملية الفحص والمراجعه .

ويعتبر تقريـر المراجعه بمثابة المنتج المادى الأساسي للمراجعه ، حيث أنه يمثل المعلومات المبلغه من المراجع لأغلب المستخدمين ، ومن ثم فمن المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان ، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافه الى كونة متطابقاً مع النموذج الذى يتبع عادة بمهنة المراجعه .

وحتى يمكن للمراجع الوفاء بمسئوليته عن إعداد تقرير المراجعه يتعين عليه ان يكون لديه فهم شامل بمعايير إعداد تقارير المراجعه ، كما يجب عليه أن يلم بالصناعه الدقيقه للتقرير النموذجى للمراجعه والظروف والأحوال المتعلقة بإصدارة ، كما يتعين عليه التعرف على الأحوال والظروف التى يتعين عليه الخروج عن ذلك التقرير النموذجى.

وتحقيقاً لأهداف هذا الفصل فسوف يتم تعادلة من خلال دراسه النقاط التالية:

١٠/١ معايير أعداد تقارير المراجعة والنشرات والإيضاحات الخاصه بها.

١٠/٢ التقرير النموذجى للمراجع .

١٠/٣ أنواع تقارير إبداء الرأى .

١٠/٣/١ التقرير الخالى من التحفظات .

١٠/٣/٢ التقرير الذى يحتوى على تحفظات .

١٠/٣/٣ التقرير السالب .

١٠/٣/٤ الإمتناع عن إبداء الرأى .

١/١٠ معايير أعداد تقارير المراجعه والنشرات والإيضاحات الخاصه بها.

١/١/١٠ معايير أعداد تقارير المراجعة :

هناك أربعة معايير متعلقة بأعداد التقرير من ضمن عشرة معايير مراجعة متعارف عليها أصدرها مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي ، حيث تعتمد تلك المعايير على فرض أن العرض العادل للقوائم المالية أنما يعنى ضمنياً أستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAF ، حيث قد يفهم مستخدم القوائم المالية عبارة العرض الصادقة والعادل على أنها تصديق من المراجع بخلو القوائم المالية من كافة الأخطاء وأنها دقيقة بنسبه ١٠٠ ٪ فى مطابقة البيانات والمعلومات التى تضمنها القوائم للحقائق الأقتصادية ، وهو ما يعتبر تفسير غير دقيق ، حيث أن التفسير الصحيح هو الأستخدام الملائم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وإنه فى رأى المراجع أن الحقيقة الأقتصادية داخل القيود والحدود المفروضة بواسطة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد تم تقريبها بشكل معقول .

وفيما يلى تلك المعايير الأربعه لإعداد تقارير المراجعه .

١ - أعداد القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

Statement Presentation In Accordance with GAAF

حيث تعتبر تلك المبادئ المحاسبية معياراً يقاس عليها صدق وعرض القوائم المالية .

وتتكون تلك المبادئ من الأعراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين ، حيث لاتتضمن تلك المبادئ مجرد الإرشادات العريضة فحسب بل إيضاً الممارسات والإجراءات التفصيلية .

٢ - ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Consistency

والهدف من الأشارة الى الثبات والأتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هو :-

- التاكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر بشكل جوهرى بالتغير فى مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

٢- فى حالة وجود تأثير جوهرى على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجه لحدوث تغيير فى المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع فى تلك الحالات الأشارة الى ذلك بطريقة مناسبة فى تقريرة .

٣ - الأفصاح المناسب الكافى Adequate Disclosure

حيث يتطلب الأمر ضرورة افصاح المراجع عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعداله العرض ، فالافصاح المناسب والكاف للقوائم المالية مفترض ، مالم يشير تقرير المراجعه الى خلاف ذلك .

ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير مراجعة غيرَ متحفظ ، فأن ذلك معناه أن المراجع قد وصل الى قناعة بأنه لاحاجة الى افصاح أكثر لصدق وعدالة القوائم المالية .

٤ - التعبير عن الرأى Expression of opinion

يجب أن يحتوى تقرير المراجع على رأى المراجع فى القوائم المالية ككل أو على بيان بأن المراجع لايستطيع إبداء الرأى فى القوائم المالية .

وفى حالة عدم التمكن من أبداء الرأى فى القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك .

وفى جميع الحالات عندما يرتبط أسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذى يقوم به المراجع إن وجد - ودرجة المسئولية التى يتحملها .

٢/١/١٠ نشرات وأيضاحات معايير أعداد التقرير .

أصدرت عديد من النشرات والأيضاحات المرتبطة بمعايير أعداد تقارير المراجعة سواء عن طريقة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو إتحاد المحاسبين الدولى (معايير المراجعة الدولية) ، حيث قامت تلك النشرات بتناول الجوانب المتعددة لتقرير المراجعة لبيان مدى وفائها بالمتطلبات الضرورية لأعداد التقارير .

وفيما أبرز تلك النشرات المرتبطة بمعايير إعداد تقارير المراجعة [1] : -

أ - نشرات عن المعايير الأولى والثانيه والثالثة من معايير تقارير المراجعة

وفيما يلى عناوين تلك النشرات والأرشادات : -

١-الأرتباط بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (إرشاد رقم (١) رقم القسم ٤١٠) .

٢-معنى العرض العادل والصادق بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادى (الأرشاد رقم ٥٢ ، ٤٣ ، ١٥ لقسم ٤١١) .

٣-ثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (الأرشاد رقم (١) قسم ٤٢٠) ،

٤- كفاية الأفصاح فى القوائم المالية (الأرشاد رقم ٣٢ القسم ٤٣١) .

٥- المعلومات القطاعية (الأرشاد رقم ٢١ القسم ٤٣٥) .

ب - نشرات عن المعيار الرابع من معايير أعداد التقرير .

١- أرتباط أسم المراجع بالقوائم المالية (الأرشاد رقم ٢٦ القسم ٥٠٤) .

٢- تقارير عن القوائم المالية المراجعه (أرشاد رقم ٥٨ لقسم ٥٠٤) .

٣- تحديد تاريخ تقرير المراجع الحيادى (أرشاد رقم ٥٨ القسم ٥٠٨) .

٤- التقرير عن القوائم المالية المعدة لاستخدامها فى بلاد أخرى (الأرشاد رقم ٥١ القسم ٥٣٤) .

٥- جزء من عمليه الفحص المؤداة عن طريق مراجعين أخرين حياديين (الأرشاد رقم ٥١ (١) القسم ٥٤٣) .

٦- نقص الإتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (الأرشاد رقم (١) القسم ٥٤٤) .

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول تلك النشرات يمكنه الرجوع الى :-

د . أمين السيد احمد لطفى أرشادات معايير المراجعة الصادره عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية القاهره ١٩٩٣ .

٧- معلومات أخرى فى التاكيدات التى تتضمنها القوائم المالية المراجعة (الأرشـاد رقـم (٨) القسم ٥٥٠) .

٨- التقرير عن المعلومات المصاحبة للقوائم المالية الأساسية (ارشـاد رقـم (٢٩) القسـم ٥٥١) .

٩- التقرير عن القوائم المالية المختصرة والبيانـات المختارة (الأرشاد رقم ٤٢ القسـم ٥٥٢).

١٠-المعلومات الأضافية المطلوبة (الأرشاد رقم ٥٢ ، ٢٧ القسم ٥٥٨) .

١١-الأحداث اللاحقة (الأرشاد رقم ١ القسم ٥٥٨) .

١٢-الأكتشاف اللاحق للحقائق الموجودة فى تاريخ القوائم الماليـة (الأرشـاد رقـم (١) القسم ٥٦١) .

٢/١٠ التقرير النموذجى Standard Audit Report

يعتبر التقرير النموذجى من أكثر تقارير المراجعة شيوعاً حيـث يعبر عـن رأى غير متحفظ Unqualified Opinion ، وهو يعنى أن القوائم المالية تعرض بصدق وعدالة المركز المالى ونتائج العمليات والتدفقات النقدية وبالإتساق مع مبـادئ المحاسـبة المتعارف عليها .

ويسبب الأهمية الكبيرة للتقرير الذى يعد بهدف مراجعة القوائم المالية فـأن تحديد الشكل والمضمون المرتبط بهذا التقرير يعتبر أمراً جوهريـاً ، حيـث قـام مجلـس معايير المراجعه فى عام ١٩٨٨ بتغير شكل ومضمون التقرير النمطى الذى كان سائداً ، حيث إصدر نشره معايير المراجعـة رقـم (٥٨) التـى جـاءت بعنـوان تقـارير القوائـم الماليـة المراجعه والتـى أشـارت الى تصميم تقرير جديد يهـدف الى توصيـل عمـل المراجـع وخصائص وقيود عملية المراجعة بشكل أفضل الى مسـتخدمى القوائـم الماليـة المراجعـة ، فضلاً عن أهمية التمييز بوضوح بين مسئوليات الإدارة والمراجع الحيـادى عنـد مراجعـة القوائم المالية .

وقد أصبح التقرير النموذجى تطبيقاً لنشرة معايير المراجعة رقم ٥٨ الصـادرة عـن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين يتكون من ثلاثـة فقـرات بـدلاً مـن فقرتـين

حسب ما كان سائد سابقاً ، تلك الفقرات الثلاثة تشمل فقرة أفتاحية ، فقرة النطاق بالأضافة الى فقرة الرأى .

وفيما يلى شكل ومحتوى التقرير النمطى للمراجع : -

١٠/٢/١ عنوان التقرير والجهة التى سيوجه اليها .

١ - عنوان التقرير

يجب أن يتم أستخدام عنوان مناسب مثل تقرير المراجع الحيادى ، حيث يساعد ذلك على تعرف القارئ على هذا التقرير ، وعلى التفرقة بينه وبين إيه تقارير أخرى تصدر من أخرين مثل تقرير مجلس الإدارة أو تقرير رئيس مجلس الإدارة .

٢ - الجهه التى سيوجه اليها التقرير Address

يجب أن يتم توجيه التقرير الى الجهه المطلوب توجيهة اليها طبقاً لظروف التعين أو القوانين السائدة ، وعادة ما يوجه التقرير الى المساهمين أو الى مجلس الإدارة للشركة التى روجعت قوائمها المالية .

١٠/٢/٢ الفقرة الإفتتاحية للتقرير Introductory Paragraph

وتتضمن تلك الفقرة ثلاثة عبارات تهدف الى تحديد مايلى :-

١ - نوع الخدمة المؤداة :-

حيث يتم تحديد نوع الخدمة الؤداة فى التقرير بكلمتى " قمنا بمراجعة " ٠٠٠٠ "

" We have audited ٠٠٠٠ "

٢ - تحديد القوائم المالية :-

حيث يتم تحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها ، ولابد أن يتضمن ذلك إسم الشركة ، والتاريخ ، والفترة التى أعدت عنها القوائم المالية ، وقد تم صياغة ذلك التقرير على النحو التالى : -

" ٠٠ الميزانيه العمومية لشركة ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ المؤرخة فى هذا التاريخ "

The balance sheets ..of The Company .. for the years then ended

٣ - تحديد مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

حيث تعرف النشرة بأن مسئولية أعداد القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة وليس المراجع ، وبالتالى فأن صياغة التقرير فى هذا الخصوص تفند وتدحض المقولة الخاصة بأن المراجع يقوم بعمل الإيضاحات المتممه للقوائم الماليه ، وقد تم صياغة ذلك التقرير على النحو التالى : -

" ... تعتبر القوائم المالية مسئولية الإدارة .... "

These financial Statements are the resposibitity of management

٤ - مسئولية المراجع تتحدد فى إبداء الرأى :

وقد تم صياغة ذلك فى النشرة على النحو التالى : -

" .... مسئوليتنا هى التعبير أو أبداء الرأى ... تأسيساً على مراجعتنا

Our responsibly is to express .... based on our audits

وتشير النشرة على وجة التحديد الى مسئولية المراجع ، حيث تتمثل دورة فى القيام بعملية المراجعة وأبداء رأية تأسيساً على نتائج تلك العملية .

ولاشك أن الربط بين تلك الجملة مع الجملة السابقة يوضح بجلاء الأختلاف الرئيسى بين مسئولية كل من المراجع والإدارة .

١٠/٢/٣ فقرة نطاق التقرير Scope Paragraph

تصف فقرة النطاق كما يبدو من أسمها - طبيعة ونطاق عملية المراجعة ، وهى تستوفى جزء من المعيار الرابع لاعداد التقرير والتى تستلزم أن يقوم المراجع بأعطاء تحديد قاطع لطبيعة عملية المراجعة ، فضلاً عن تحديد القيود العديدة عليها .

وتتضمن فقرة النطاق عدة عناصر هى :-

١ - إشارة الى أجراء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها:

وقد تم صياغة تلك الأشارة على النحو التالى : -

" قمنا بأجراء عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ."

We conducted our audits accordance with generally accepted auditing standards

حيث يحتاج المستخدم او القارئ تأكيد بان المراجع قد أتبع معايير أو أصول المهنة المتفق عليها عند أدائه لمهمة المراجعة .

هذا ولم يحدد التقرير النموذجي تلك المعايير على وجة التحديد ، إلا أنه قد أفترض أن المراجع قد أتبع أصول المراجعة ومعاييرها المهنية المقبولة والمتعارف عليها بوجة عام .

٢ - الاشارة الى القيود الجوهرية لعملية المراجعة :-

حيث تم صياغة ذلك على النحو التالي :-

" .... تتطلب تلك المعايير أن نقوم بشكل معقول بالحصول على قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية .

These Standards require that we audit to obtain reasonable financial statement are free of material misstatements .

يتضح أن هناك قيدين على إجراء عملية المراجعة هما :-

أ- القيد الأول - و يتمثل في الإقرار بـأن المراجع يسعى الى الحصول على ضمان معقول و ليس ضمان مطلق - مما يشير الى وجود بعض المخاطره في عملية المراجعة.

ب- القيد الثاني - و يتمثل في إدخال مفهوم الأهمية النسبية - حيث يتم إجراء عملية المراجعة لإكتشاف التحريفات الجوهرية فقط و ليس كافة أنواع تلك التحريفات - أى تلك التحريفات المؤثرة على القوائم المالية .

٣- الإشارة الى طبيعة عملية المراجعة :

وقد تم صياغة ذلك في التقرير النموذجي في فقرتين على النحو التالي :-

أ- " تتضمن عملية المراجعه فحص دليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم الماليه على أساس إختباري . . "

An audit include examining , on test basis , evidence supporting . the financial statements .

تلك الصياغه تشرح طبيعه عمليه المراجعه بشكل دقيق ، حيث تشير كلمتي أساس إختباري الى أن الفحص يتم بنسبه أقل من ١٠ ٪ من أدلة الإثبات ، عـلاوة على ذلـك

يوحي ذلك بأن هناك مخاطر في أن تلك الأدله التي لم يتم فحصها قد تكون هامه عند تقييم عدالة العرض والإفصاحات الشامله للقوائم الماليه .

ب- " تتضمن عملية المراجعه أيضاً تقييم المبادئ المحاسبيه المستخدمه والتقديرات الهامه التي قامت الإداره بإجرائها ، بالإضافه الى تقييم العرض الشامل للقوائم الماليه .

An audit also includes assessing the accounting principles ... evaluating the overall financial statements presentation .

تلك الصياغه تقدم بعد نظر إضافي الى طبيعة عملية المراجعه ، حيث تقضي بأن المراجع يمارس حكم مهني عند تقييم إيضاحات الإداره ومزاعمها في القوائم الماليه ، والمقصود بالإشاره إلى التقديرات الجوهريه التي تتم عن طريق الإداره الى ان القوائم الماليه لاتتأسس على الحقائق فقط .

٤- الإشاره الى قيد إبدار الرأى

وقد تم صياغة ذلك على النحو التالي :-

نحن نعتقد ان مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا

We believe that our audits provide reasonable basis for our opinion .

وتلك الإشاره تحدد قيد أخر على عملية المراجعه ، حيث تقضي بأن الأساس المعقول هو المطلوب فقط لإبداء الرأى ، أى أن الأساس المعقول هو الذى يتفق مع مفهوم الأساس الإختبارى أو الضمان المعقول وليس الأساس المطلق او الكامل .

وتوحي تلك الجمله أيضاً بأن هناك تاكيد بان المراجع قد أخطر بنتيجة إيجابيه عن نطاق عملية المراجعه التي قام بأدائها .

٤/٢/١٠ فقرة إبداء الرأى في القوائم الماليه

حيث يجب أن يبن التقرير بوضوح رأى المراجع عن مدى تعبير القوائم المالية عن عدالة عرض المركز المالى للشركة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية .

تفى فقرة الرأى في تقرير المراجعة النموذجي بمعايير أعداد التقارير الأربعة ، وقد تم صياغة فقرة الرأى على النحو التالي : -

" في رأينا القوائم المالية المشار اليها بعالية قد عرضت بعدالة فى كافة النواحى المادية الجوهرية - المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وبالاتساق مع مبادئ المحاسبة عليها .

In our Opinion The Financial statements referred to above, Present fairly in all respect financial position, results of its operations and its cash flows in conformity with generally accepted accounting principles

تلك الفقره تضمنت ثلاثة عبارات تحقق المعايير الأربعه لإعداد التقرير هى :-

١- من خلال العباره الاولى (فى رأينا ان القوائم الماليه . . .) يمكن إستنتاج أن الرأى يتم إبداؤة عن طريق شخص مهنى لا يشهد أو يضمن أو يتيقن وإنما هو يقوم بإبداء رأى عن القوائم المحدده فى الفقره الإفتتاحيه ولا شك ان إبداء الرأى يستوفى المعيار الرابع من إعداد تقارير المراجعه .

٢- الإيحاء المستهدف من كلمتى عرضت بعدالة فى العباره الثالثه يتمثل فى أن القوائم الماليه قد عرضت بشكل معقول وبدون تحيز أو تضليل .

فالمراجع لا يستخدم كلمات بدقه أو بصدق أو بشكل صحيح أو بالضبط وذلك لوجود تقديرات فى القوائم الماليه .

ويرتبط رأى المراجع بخصوص العداله بأنها متعلقه بكل قائمة ماليه مأخوذه كوحده واحده ، فهى لا تطبق على الحسابات الفرديه أو مكونات كل قائمة ماليه .

هذا وتشير العباره - فى كافة النواحى الماديه الجوهرية - الى ان رأى المراجع لا يتم إبداءة على الدقه المطلقه للقوائم الماليه ، حيث تم ذكر هذا القيد بسبب الأساس الإختيارى لعملية المراجعه وتضمين تقديرات فى القوائم الماليه .

٣- تستوفى العباره الثالثه (بالإتساق مع مبادئ المحاسبه المتعارف عليها) المعيار الأول لإعداد التقرير ، والذى ينص على ان التقرير سوف يشير الى ما إذا كانت القوائم الماليه قد تم إعدادها بالتوافق مع مبادئ المحاسبه المتعارف عليها ، هذا الإصطلاح يستوفى المعايير التى يرتكز عليها حكم المراجع عن عدالة القوائم الماليه .

وكما سبق القول فإن المعيار الثانى والثالث لإعداد التقرير يستلزم التحفظ فى تقرير المراجعه فقط عندما لا يكون هناك إتساق فى تطبيق مبادئ المحاسبه المتعارف عليها، أو عندما تفشل الإداره فى القيام بكافة الإفصاحات المطلوبه ، لذلك ففى غياب أى تعليقات عن تلك الأمور فى تقرير المراجع ، فإن النتيجة الملائمه هى إستيفاء هذين المعيارين المرتبطين بإعداد تقرير المراجعه .

١٠/٢/٤ توقيع المراجع وعنوانه وتاريخ التقرير

ويجب توقيع التقرير بإسم المراجع والمكتب الذى ينتمى اليه أو كليهما .

كما يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان ، والذى يكون عادة إسم المدينه التى يقع فيها مكتب المراجع .

وأخيراً يجب أن يؤرخ التقرير ، حتى يعلم القارئ أن المراجع قد أخذ فى الحسبان تأثير الأحداث والعمليات على القوائم الماليه ، وعلى التقرير حتى ذلك التاريخ.

١٠/٣ أنواع تقارير إبداء الرأى Alternatives in Reporting

هناك عدة بدائل مختلفه متاحة للمراجع عند إبداء رأيه فى التقرير هى :-

١- التقرير الخالى من التحفظات .

٢- التقرير الذى يحتوى على التحفظات .

٣- التقرير السالب .

٤- الإمتناع عن إبداء الرأى .

هذا ويمكن للمراجع إبداء رأيين مختلفين فى تقريره ، حيث يقوم بإبداء رأى خالى من التحفظات عن الميزانيه العموميه ، ويمتنع عن إبداء الرأى أو يعطى رأياً مفيداً أو سالباً على قائمة الدخل .

ويوضح الشكل الإيضاحي رقم ١٠/أ الأنواع المختلفه لأراء المراجع .

شكل رقم ١٠/أ

الأنواع المختلفه لتقارير المراجعه ذات الأراء المتعدده

	الـــــرأي	المعنـــــى
١-	رأى غير متحفظ	أن القوائم الماليه تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقديه من جميع النواحي وطبقاً لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها
٢-	رأى متحفظ	باستثناء أمر معين - فإن القوائم الماليه تعرض بعداله . . . . . .
٣-	رأى سالب	أن القوائم الماليه لا تعرض بعداله . . . . .
٤-	الإمتناع عن إبداء الرأى	لا يعبر المراجع عن رأية فى القوائم الماليه . .

١٠/٣/١ التقرير الخالى من التحفظات Unqualified opinion

يطلق على هذا التقرير أحياناً الرأى غير المقيد أو التقرير النظيف Clean report ، ويتبع فى صياغة التقرير الخالى من التحفظات التقرير النموذجي الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والذى يوضحة الشكل الإيضاحي رقم ١٠/أ ويخص التقرير القوائم الماليه كوحده واحده Financial Statements taken as a whole وعادة ما يصدر المراجع التقرير النظيف أو غير المتحفظ إذا ما توافر كافة الشروط التاليه:-

١- حصول المراجع على أدلة إثبات كافيه وذات صلاحيه ، حتى يتأكد من الوفاء بمعايير المراجعه الثلاثه للعمل الميداني .

٢- أن تلك الأدله قد أثبتت عدم وجود مخالفات جوهريه للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها لم يتم تصحيحها .

٣- لم تحدث أى تغيرات محاسبيه هامه من شانها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين الأعوام الماليه .

٤- عدم وجود أى ظروف هامه يحيط بها الشك وعدم التأكد لم يكن فى الإمكان تقديرها أو إزالتها وإزالة آثارها كما فى تاريخ تقرير المراجعه .

شكل أيضاحي رقم ٧/١٠

التقرير النموذجي للمراجع

التقرير النموذجي الحيادى

الى السادة / مساهمى شركة ...

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة .... المؤرخه فى / / وقائمتى الدخل والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وتعتبر تلك القوائم مسئولية أدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فهى إبداء الرأى عن تلك القوائم تأسيساً على مراجعتنا .

وقد قمنا بأجراء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير أن نقوم بإجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف المادى ، وتتضمن عملية المراجعة فحص دليل الإثبات المؤيد للقيم والإيضاحات فى القوائم المالية على أساس أختيارى ، تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التى قامت الإدارة بأعدادها بالأضافة الى تقييم عرض القوائم المالية ، ونعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

وفى رأينا أن القوائم المالية المشار اليها بعالية قد عرضت بشكل عادل من جميع النواحى الجوهرية والمركز المالى للشركة عن الفترة المنتهية فى / / ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن الفترة المذكورة بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

إسم المراجع

د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة فى / /

١٠/٣/٢ - التقرير الذى يحتوى على تحفظات Qualified Report

يجب أن يحتوى التقرير الذى يتضمن تحفظات على كلمة وفيما عدا وذلك بالنسبه لاثر الأمر الذى يشير اليه التحفظ ، ويجب أن يكون هذا التحفظ تأثير جوهرياً بدرجة كبيرة جداً بحيث تدعوا المراجع الى الإمتناع عن ابداء الرأى فى القوائم المالية أو الى أصدار تقرير سالب .

بعبارة أخرى فأن المراجع يصدر رأى متحفظ عندما يصل الى نتيجه موداها عدم مقدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات ، وذلك عندما ما يكون اثر الأختلاف أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهميه بالدرجه التى تتطلب رأى سلبى أو عدم أبداء رأى .

وبوجه عام فى حالة رغبة التحفظ فى تقريرة ، فيجب أن يتم ذكر أسباب التحفظ فى فقرة مستقلة فى تقريرة ، أما فى الفقرة الخاصة بأبداء الرأى فيتعين أن يستخدم المراجع لغة أو صيغة التحفظ المناسبة ، ويشير إلى الفقرة التى تم فيها شرح أسباب التحفظ .

وتجدر الأشارة الى أن هناك بصفة عامة أربعة حالات رئيسية يتطلب خلالها أعداد تقارير يختلف نصها عن نموذج نص تقرير المراجعة غير المتحفظ ، ويجب على المراجع التاكد أولاً من حدوث أحد تلك الحالات ، حتى يتعين عليه تحديد نوع التقرير الذى سيقوم بأصداره ، ثم على ضوء تقديره لاثر الموقف على قرارات مستخدمى التقارير المالية ذوى الخبرة والمعرفة ، يحدد ما إذا كانت الحالة جوهرية أم لا ، وبناء على ذلك يصدر المراجع تقريراً متحفظاً عندما تكون الحالة جوهرية ، لكن ليس لها أثر شامل على صدق وأمانة عرض القوائم المالية كواحدة ، أما فى حالة العكس يتعين على المراجع الإمتناع عن أبداء رأية فى حالة وجود قيود على نطاق المراجعة أو عدم تأكدة بدرجة معقولة ، أو قد يقرر أبداء رأيا سلبياً عندما يكتشف عدم تطبيق العميل لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وفيما يلى الحالات التى يتم خلالها أصدار تقرير متحفظ : -

١٠/٢/٣/ ١ تقرير مراجعة ذو تحفظ بسبب قيود فى النطاق :

يكون نطاق مهمه المراجعة مقيداً عندما لايستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد أحد أو أكثر من العناصر التى تم الأفصاح عنها بالقوائم المالية ، وقد تنشأ تلك القيود (١) نتيجه لظروف خاصة (مثال ذلك عدم المقدرة على الحصول على مصادقات حسابات المدينين لعدم تعاون أصحاب تلك الحسابات فى الرد ، عدم أمكانية مراقبة الجرد الفعلى عند إنتهاء التعاقد على مهمة ، المراجعة بعد إنتهاء السنه المالية ، ورفض المستشار القانونى تزويد المراجع بخطاب برأيه بشأن الدعاوى القانونية تحت البت) ، أو (٢) نتيجه لطلب العميل (مثال فرض العميل عدم أعطاء المراجع تزويد المراجع بصور محاضر جلسات مجلس الإدارة أو خطاب إقرار الإدارة) .

وتظهر صيغة التحفظ فى ثلاثة فقرات تقرير من المراجعة ، ويمكن أيضاح ذلك عن طريق المثال التالى والتقرير المتحفظ المرتبط بذلك المثال : -

مثال

تعاقد أحد المراجعين على أداء مهمه المراجعة بعد انتهاء العام المالى للعميل فى عام ١٩٩٥ ولم يستطيع المراجع مراقبة الجرد الفعلى ، وتعتبر قيمة المخزون جوهرية الأ أنها ليس ذات تأثير هام جداً وشامل على القوائم المالية ككل ، كما لم يستطع المراجع أداء أية إجراءات بديلة .

التقرير المتحفظ

١ - فقرة النطاق

" قمنا بمراجعة .... وباستثناء ما وضحناه بالفقرة التالية ، قمنا بأداء إجراءات المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ...."

٢ - فقرة الإيضاح

" لم نتمكن من مراقبة عمليه الجرد الفعلى لمخزون العام المالى المنتهيه فى ٩٥/١٢/٣١ والذى يبلغ قيمتة ......جم ، نظر لان التعاقد على مهمه المراجعة قد تم

فى تاريخ لاحق ، ولم نستطيع التحقق من كميات مخزون تلك الفترة بأستخدام إجراءات مراجعة بديلة نظراً لطبيعة السجلات التى تستخدمها الشركة "

٣ - فقرة ابداء الرأى

" وفى رأينا بأستثناء آثار تلك التسويات التى ربما كانت ضرورية إذا ما كنا قادرين على الجرد الفعلى للمخزون - تعرض القوائم المالية السابقة الأشارة اليها بصدق وأمانة المركز المالى للشركة فى ٩٥/١٢/٣١..................."

ويتعين ملاحظة مايلى : -

١- أستخدام كلمة بأستثناء فى كل من فقرتى نطاق المراجعة وأبداء الرأى .

٢- يجب أن يوضح فى فقرة الأيضاح أسباب قيود نطاق عملية المراجعة وآثار التحفظ فى التقرير .

٣- يجب الأشارة فى فقرة أبداء الرأى إلى الآثار الممكنة للتسويات المحتملة على القوائم المالية وليس الى التحفظ نفسه .

١٠/٣/٢ / ٢ - تقرير مراجعة ذو رأى متحفظ بسبب مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

تكون صيغة التحفظ فى تلك التقارير أشد لهجة من صيغ التحفظ الأخرى لانها تتناول مخالفات متعمدة من جانب العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويكون الرأى متحفظاً فى حالة إذا كان (١) أفصاح العميل عن بند هام من بنود القوائم المالية مخالفاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو (٢) إذا أمتنع العميل عن الأفصاح فى القوائم المالية مخالفاً للمبادئ المحاسبية .

مثال على تقرير متحفظ

قيام المراجع بمراجعة عميل لم يقم برسمله التزامات عقود الأيجار طويلة الأجل .

الآثار على تقرير المراجعة .

١ - فقرة الأيضاح

لاتتضمن قائمة المركز المالى للعام المنتهى فى ٩٥/١٢/٣١ قيم الأصول والإلتزامات الناتجة عن عقود إيجار طويلة الأجل ، والتى فى رأينا يجب رسمها تمشياً للمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها ، وسوف تزيد قيمة الأصول بمبلغ ..... جم إذا أرسملت قيمة تلك العقود ، كما ستزيد قيمة الألتزامات طويلة الأجل بمقدار ...... جم والأرباح المحتجزة بمقدار ,........ جم كما فى ١٩٩٥/١٢/٣١ .

٢ - فقرة إبداء الرأى

فى رأينا باستثناء آثار عدم رسملة قيمة عقود الأيجار طويلة الأجل التى سبق توضيحها فى الفقرة السابقة ، تعرض القوائم المالية بصدق وعدالة المركز المالى للشركة فى ١٩٩٥/١٢/٣١ .... "

ويلاحظ ما يلى عند إستقراء الأثار السابقة : -

- عدم وجود أختلاف فى صيغة فقرة نطاق المراجعة نظراً لأنه تم الوفاء بمعايير نطاق المراجعة .

- يجب أن تفصح فقرة الأيضاح عن الحقائق المحيطة بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية والأثار المالية المترتبة على ذلك .

- تبدأ صيغة التحفظ فى فقرة إبداء الرأى بكلمة " باستثناء "

١٠/٣/٢/٣ تقرير المراجعة ذو الرأى المتحفظ بسبب عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .

يجب أن يتحفظ المراجع فى تقريرة بخصوص أيه تغيرات محاسبية يكون لها أثر على المقارنات ، حيث يجب أن يعتمد المراجع هذه التغيرات فى فقرة إبداء الرأى المتحفظ .

وطبقاً لمعايير المراجعة تعتبر التغيرات التالية ذات أثر على المقارنات بين القوائم المالية ويجب أن يتحفظ بشأنها المراجع فى تقريرة .

١- التغيرات فى الوحدة المحاسبية محل التقرير مثل دمج القوائم المالية لشركة تابعة فى القوائم المالية الموحدة للعام الحالى والتى توجد فى العام السابق .

٢- التغيرات فى المبادئ المحاسبية المتبعة أو طرق تطبيقها .

٣- تصحيح أخطاء الأعوام السابقة المرتبطة بالمبادئ المحاسبية ، مثال ذلك تصحيح أخطاء تطبيق طريقة القسط الثابت للآستهلاك فى العام الماضى.

ومن جهه أخرى تعتبر التغيرات التالية ليس ذات أثر على المقارنة بين القوائم المالية، ولذلك لاضروره لتحفظ المراجع فى تقريرة بشأن ثبات المبادئ المحاسبية : -

١- التغيرات فى التقديرات المحاسبية .

٢- تصحيح الأخطاء غير المتعلقة بالمبادئ المحاسبية ، مثل تصحيح الأخطاء الحسابية عند جرد الأعوام السابقة .

٣- التغيرات فى أشكال وطرق العرض بقائمة التغيرات فى المركز المالى .

ويوضح الشكل الأيضاحى رقم ١٠/ج تقرير محتفظ لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية.

شكل إيضاحى رقم ١٠/ج

تقرير المراجع ذو الرأى المتحفظ

بسبب عدم الثبات فى المبادئ المحاسبية

<u>فقرة نطاق المراجعة : -</u>لا إختلاف عن نظيرها فى التقرير غير المتحفظ .

<u>فقرة الأيضاح : -</u> لاتوجد .

<u>فقرة ابداء الرأى : -</u>

" كما تم الأفصاح عنه فى الملحوظة رقم/ (   ) المتممة للقوائم المالية ، حيث تبنت الشركة فى عام - طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً للمحاسبة عن المخزون بينما كانت تستخدم فيما سبق طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً ، وعلى الرغم من الطريقة الأول تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، الا أنه فى رأينا أن الشركة لم تقدم تبرير معقولاً طبقاً لما تتطلبه معايير المحاسبة المتعارف عليها .

وفى رأينا أنه فيما عدا آثار التغير فى المبادئ المحاسبية سالفة الذكر ، فأن القوائم المالية .... (لاإختلاف عن نظيرها فى التقرير غير المتحفظ ....) " .

هذا وتجدر الأشارة الى أهم الخصائص المرتبطة بتقرير المراجعة ذو الرأى المتحفظ بسبب الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية : -

أ - أن افصاح المراجع فى تقريرة عن التغيرات المحاسبية ما هو إلا تكرار للأفصاح الذى يلتزم بعملة العميل فى القوائم بناء على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب - أن تقرير المراجع ذو الرأى المتحفظ يعتبر كافياً - حيث أن الثبات فى تطبيق الطرق المحاسبية تمثل أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولذلك فقد إقترح عدم ضرورة النص على التحفظ بشأن عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .(١)

جـ - يعتبر تقرير المراجعة ذو الرأى المتحفظ بسبب عدم الثبات هو التقرير الوحيد الذى لايتضمن الفقرة الأيضاحية بأستثناء الحالات التالية : -

١ - التغيرات فى المبادئ المحاسبية غير المتعارف عليها .

٢ - التغيرات فى المبادئ المحاسبية التى لايوافق عليها المراجع .

٣ - من غير الممكن عملياً تحديد ما إذا كانت المبادئ مطبقة على أساس ثابت ، وذلك فى حالة إبداء المراجع لرأيه لاول مرة عن عميل مراجعة تكون سجلاته المحاسبية غير سليمة .

<u>١٠/٣/٢/٤ تقرير المراجعة ذو رأى متحفظ عن أحداث جوهرية تتعلق بأحداث غير مؤكدة .</u>

تتضمن القوائم المالية بعض البنود التى يحاط تقدير قيمتها عنصر عدم التأكد مثل مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها ، ومخصصات الإستهلاك بالأضافة الى بعض الخصوم المقدرة ، ولا انه يمكن تقرير تلك البنود والتحقق منها عن طريق أدلة الإثبات المختلفة .

---

(١) اقترحت لجنة مسئوليات المراجعين الأمريكين فى عام ١٩٧٨ عدم ضرورة ذكر عبارة التحفظ لخصوص عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية ، وقد أكد المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين على هذا الأقتراح عام ١٩٨١ ، ومن ثم ظلت صيغة التحفظ فى تقرير المراجعة على الرغم من عدم ضرورته ، واصبحت الان غير موجودة فى التقرير باعتبار ان ذلك مبدأ محاسبى .

إلا أن هناك نوعاً من العناصر التى يحوطها الشك ولايمكن تقدير قيمتها فى تاريخ تقرير المراجعة بدرجة معقولة من التأكد وذلك لأعتمادها على أحتمال حدوث أحداث فى المستقبل ومن أمثلتها الدعاوى القضائية التى لم يتم البت فى أمرها وليس فى إستطاعة العميل أو محاميه تقدير نتائجها ، الخلافات الضريبية بين العميل ومصلحة الضرائب والتى قد يترتب عليها إلتزامات ضريبية على العميل ، بالأضافة الى أحتمال عدم مقدرة العميل على الأستمرار فى مزاولة نشاطة .

يتطلب هذا النوع الأخير من الأحداث التحفظ فى تقرير المراجعة بأستخدام عبارة " أخذا فى الأعتبار "

ويوضح الشكل الأيضاحى رقم ١٠/د تقرير ذو رأى متحفظ بخصوص الشك وعدم التأكد من أستطاعة العميل الأستمرار فى مزاولة نشاطة : -

---

شكل أيضاحى رقم ١٠/د

تقرير مراجعة ذو رأى متحفظ بسبب

الشك فى إستطاعة العميل الاستمرار فى مزاولة نشاطه

فقرة نطاق المراجعة

لاتختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير غير المتحفظ .

فقرة الأيضاح

كما ورد فى القوائم المالية ، حققت الشركة صافى خسائر مقدارها ــــ جم خلال العام المنتهى فى ١٠٥/١٢/٣١ ، وبجانب ذلك تزيد الخصوم المتداولة عن الأصول المتداولة بمقدار ــــ جم ، وتشير تلك العوامل الى إحتمال عدم مقدرة الشركة على الأستمرار فى مزاولة نشاطها ....

فقرة ابداء الرأى

وفى رأينا أخذا" فى الأعتبار الأثر أى تعديلات فى قيم أصول الشركة التى قد تكون ضرورية نتيجة لزوال الشك ومن ثم التأكد من عدم قدرتها على مواصلة نشاطها _ تعرض القوائم المالية بصدق وأمانة المركز المالى للشركة .... "

وفيما يلى مثال أخر على تقرير يحتوى على تحفظ كما يوضحة الشكل الأيضاحى رقم ١٠/هـ

فقرة الإيضاح

كما يتبين من الملحوظة رقم (٠٠) المتممة للقوائم المالية أن هناك دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة بدعوى تعدى الشركة على بعض حقوق الأختراع وتطالب بأتاوات وتعويضات ، وقد قامت الشركة برفع دعوة مضادة ، ومازالت القضيتان تتداولان أمام المحاكم المختصة ، ويعتقد مدير الشركة وخبرائها القانونيون أن الشركة لديها فرصة جيدة لكسب النزاع ، إلا أن المحصلة النهائية لهذا النزاع القانونى لايمكن تحديدها فى الوقت الحاضر ، ولم يتم عمل أى مخصص فى القوائم الماليه لمقابلة أى التزم قد ينشأ عن هذا النزاع .

فقرة أبداء الرأى

وفى رأينا ، فيما عدا أثر النتيجة النهائية ، أن وجد - للنزاع القضائى المشار إليه فى الفقرة السابقة على القوائم المالية ، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة المركز المالى للشركة .... "

١٠/٣/٣ التقرير السالب Adverse Opinion

يعرف التقرير السالب بأنه تقرير يعتبر عكس التقرير النظيف ، أى التقرير الذى لا يحتوى على تحفظات ، فهذا التقرير السالب يقرر أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة وصدق المركز المالى ونتائج الأعمال والتغير فىالمركز المالى طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ٠

ويصدر هذا التقرير إذا كانت القوائم المالية فى مجموعها فى تقدير المراجع الشخصى لا تعبر بعدالة عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتغيرات فى المركز المالى ٠

ويصدر المراجع رأياً سالباً إذا كانت القوائم المالية من القصور من ناحية العدالة بحيث يعتبر إبداء رأى مقيد لا يعتبر تحذيراً كافياً ، لذلك يجب إستخدام هذا الرأى إذا

كان هناك مخالفات جسيمة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لمبدأ الإفصاح وكان أثر ذلك على القوائم من الشمول ، بحيث يجعل تلك القوائم فى مجموعها مضللة .

بعبارة أخرى يتم إصدار الرأى السالب أو المعاكس عندما يتم الخروج عند إعداد القوائم الماليه عن مبادئ المحاسبه المتعارف عليها أو عندما تكون الإداره غير قادره على تبرير التغير فى إستخدام مبدأ محاسبى معين ويكون أثر هذا الخروج جوهرياً جداً لدرجة أن يكون الرأى المتحفظ لا مبرر له .

وعندما يصدر المراجع رأياً سالباً ، فإنه يجب أن يوضح فى فقره مستقله فى تقريره :

(١) الأسباب المهمه لرأيه السالب .

(٢) الأثار الرئيسيه لموضوع رأية السالب على القوائم الماليه إذا كان يمكن تحديدها بدرجة معقوله ، وإذا لم يستطع تحديد تلك الأثار بتلك الدرجه المعقوله يتعين على المراجع أن يذكر فى التقرير ذلك .

كما يجب أن يشير فى الفقره الخاصه بإبداء الرأى الى الفقره المستقله التى توضح أساس إصدار الرأى السالب .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (١٠/ل) مثال لتقرير سالب .

شكل إيضاحى رقم (١٠/ل)

تقرير مراجعه سالب .

فقرة الإيضاح :

كما تبين الملحوظه رقم (   ) المتممه للقوائم الماليه ، فان الشركة قامت بإعاده تقدير أصولها الثابته وتظهر هذه الأصول فى دفاترها بهذه القيم المقدره وتحسب الإستهلاك على أساس هذه القيم المقدره ، وبالإضافه الى ذلك فان الشركة لا تقوم بعمل مخصص ضرائب فيما يتعلق بالفرق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى .

وتتطلب مبادئ المحاسبه المتعارف عليها فى رأينا إظهار الأصول الثابته بمبلغ لا يزيد على تكلفتها ، وتخفيضه بالإستهلاك المحسب على هذا المبلغ وعمل المخصص اللازم للضرائب المؤجله .

فقرة إبداء الرأى :

وفى رأينا نتيجة لأثار الأمور الى نوقشت فى الفقره السابقه ، فإن القوائم الماليه المشار إليها بأعلاه لا تظهر بعداله وفقاً لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها المركز المالى للشركة فى ١٩٩٥/١٢/٣١ ونتائج عملياتها والتغيرات فى مركزها عن السنة المنتهيه فى ذلك التاريخ .

وكمثال أخر على الرأى السالب ، عندما يكتشف المراجع مخالفة كبيره لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها عندما يكون هناك عدد كبير من المخالفات التى لم يتم تصحيحها والتى يكون أثرها الشامل جوهرياً على القوائم الماليه كوحده واحده ، فإذا ما كانت أثار عدم تسجيل إلتزامات عقود الإيجار طويلة الأجل جوهريه وشامله على القوائم الماليه كوحده واحده على سبيل المثال ، يكون تقرير المراجع كما يوضحه الشكل الإيضاحى رقم ١٠ / م

شكل إيضاحى رقم ١٠ / م تقرير سالب بسبب مخالفة المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها .

فقرة الإيضاح :

لا تختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقره فى التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها .

فقرة إبداء الرأى :

فى رأينا نظراً لأثار الحقائق الموضحه فى الفقره السابقه ، لا تعرض القوائم الماليه الموضحة أعلاه بصدق وأمانه للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها - المركز المالى للشركة . . . . "

ويتضح من التقرير السابق خصائص التقرير السالب كما يلى :-

أ- عدم إختلاف صيغة فقرة نطاق المراجعه عن صيغة الفقره فى التقرير غير المتحفظ نظراً لأنه تم الوفاء بمعايير المراجعه .

ب- وكما فى حالة التقرير المتحفظ لعدم تطبيق المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها ، تفصح فقرة الإيضاح عن الحقائق المحيطه بعدم إتباع هذه المبادئ وما يترتب على ذلك من أثار فى محتويات القوائم الماليه .

جـ- يكون الرأى سلبياً نظراً للأثار الجوهريه للمخالفات فى تطبيق المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها على القوائم الماليه كوحده واحده .

٤/٣/١٠ الإمتناع عن إبداء الرأى Disclaimer Of Opinion

يشير إمتناع المراجع عن إبداء الرأى الى قيامه بالتعبير عن رأيه عن القوائم الماليه، وفى تلك الحاله يجب ان يذكر فى فقره مستقله فى تقريره جميع الأسباب الرئيسيه التى دعته الى ذلك ، كما يجب ان يذكر أيضاً جميع تحفظاته الأخرى بشأن عدالة القوائم الماليه وفقاً لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها أو الثبات فى تطبيق تلك المبادئ .

أى ان هذا النوع من الرأى يتم إستخدامه فى ظل وجود عدة ظروف ومواقف هى:-

١- إذا كان المراجع غير حيادى بالنسبه للشركة محل المراجعه ، وكان من المستحسن للمراجع أن يرفض مهمة المراجعه من البدايه .

٢- وجود قيود على نطاق المراجعه إما من جانب العميل أو الظروف المحيطه .

٣- إذا كانت هناك أحداث غير مؤكده قد تؤدى نتيجتها الى أثر جوهرى على القوائم الماليه.

بوجة عام فى الظروف التى تتضمن خروجاً عن مبادئ المحاسبه المتعارف عليها سوف يقوم المراجع بإبداء رأى متحفظ أو رأى سالب ، والذى يستخدم فقط عندما يكون ذلك الخروج له أثار جوهريه على القوائم الماليه ، أما بالنسبه للظروف التى تتضمن قيود فى النطاق فإن المراجع سوف يبدى رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأى ويقوم بالإمتناع عن إبداء رأيه بالنسبه لقيود النطاق التى يكون لها أثار جوهريه وشامله على القوائم الماليه .

ويوضح الشكل الإيضاحى ١٠/ن مثالاً عن الإمتناع عن إبداء الرأى فى حالة وجود قيود متعدده فى نطاق مراجعة عدد من الحسابات المختلفه والتى ترتبت عليها آثار جوهريه وشامله على القوائم الماليه .

شكل إيضاحى رقم ١٠/ن

الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب وجود قيود فى النطاق

فقرة نطاق المراجعه :

لاتختلف صيغتها عن نظيرها فى التقرير الحالى من التحفظات .

فقرة الإيضاح :

لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلى للمخزون العام المالى المنتهى فى ١٩٩٥/١٢/٣١ والذى تبلغ قيمته .... جم نظراً لأنه قد تم التعاقد على مهمه المراجعه فى تاريخ لاحق لذلك ، وبالإضافه لذلك لم نتمكن من الحصول على أدلة إثبات تكلفة المعدات والممتلكات التى تمتلكها الشركة ، كما لم نتمكن من التحقق من كميات المخزون وتكلفة المعدات والممتلكات من خلال إجراءات المراجعه الأخرى نظراً لطبيعة السجلات التى تستخدمها الشركة .

فقرة إبداء الرأى :

نظراً لعدم مقدرتنا على الإقتناع بكل كميه من المخزون وتكلفة المعدات والممتلكات من خلال إستخدام إجراءات المراجعه المتعارف عليها أو بدائلها الملائمه ، كما سبق ان وضحناه أعلاه ، فإن نطاق المراجعه لم يكن كافياً لإبداء الرأى ، وبناء عليه لا نبدى رأياً عن القوائم الماليه السابقه الإشاره اليها فى الفقرات أعلاه .

وفيما يلى مثالاً آخر على قيام المراجع بالإمتناع عن إبداء رأيه فى حالة ما يكون هناك شك وعدم تأكد جوهرى وذو أثر شامل على القوائم الماليه بدرجه تحول دون

إبداء لرأى على تلك القوائم الماليه كوحده واحـده ، وتكـون صيغـة عـدم إبداء الرأى الخاصه بذلك يوضحها الشكل الإيضاحى ١٠/و .

شكل إيضاحى رقم ١٠/و

الإمتناع عن الرأى بسبب وجود شك جوهرى فى إستمرارية العميل فى مزاولة نشاطه.

فقرة الإيضاح :

لا تختلف عن صيغة نفس الفقره فى التقرير المتحفظ .

فقرة إبداء الرأى :

نظراً لعدم إمكانية تحديد مستقبل نشاط الشركة ، وكذلك الأثـار الجوهريه لعدم التاكد التى تم توضيحها فى الفقره السابقه ، لن يكـون فى إستطاعتنا إبداء الرأى ، وبناء على ذلك لن نبدى رأينا عن القوائم الماليه للشركة عن العام المالى المنتهى فى ١٩٩٥/١٢/٣١ .

وكمثال على إمتناع المراجع عن إبداء رأيه بسبب فقد إستقلاله عن العميل وعدم حياده ، حيث أن إجراءات المراجعه المتبعه تصبح غـير مطابقـه لمعايير المراجعه المتعارف عليها ، وفى هذا الصدد يتعين ألا يشير المراجع الى اى إجراءات مراجعه قد قـام بعملها مع ضرورة وضع عبارة " غير مراجعه " على كل صفحة من صفحات القوائم الماليه، ويوضح الشكل الإيضاحى التالى ٩/ى مثالاً لفقرة الإمتناع عن إبداء رأى المراجع الذى فقد إستقلاليته عن العميل .

شكل إيضاحي رقم ١٠/ى

الإمتناع عن إبداء الرأى بسبب فقد المراجع لصفة الحياد .

نحن غير مستقلين وحياديين عن شركة .... ، كما أننا لم نراجع قائمة مركزها المالي عن الأعوام الماليه المنتهيه فى ١٩٩٥/١٢/٣١ ، وكذلك قائمة الدخل والأرباح المحتجزه والتغير فى المركز المالى لتلك السنه ، ولذلك فإننا نمتنع عن إبداء الرأى .

ويتعين الإشاره الى انه ليس من الضرورى أن يتم الإشاره الى أسباب عدم إستقلالية المراجع عن العميل ، تمشياً مع معايير المراجعه المتعارف عليها .

٤/١٠ الرأى المجزأ والتأكيد السلبى فى تقرير المراجع والأنواع الأخرى من التقارير :

١/٤/١٠ الرأى المجزأ فى تقرير المراجع Piecemeal Opinions

يمكن للمراجع فى بعض الأحيان أن يصدرأراء مجزأة فى بعض بنود القوائم الماليه ، ويكون رأى المراجع مجزءاً عندما يمتنع عن إبداء الرأى أو يبدى رأياً سلبياً عن التقارير الماليه كوحده واحده ، ويكون رأيه غير متحفظاً عن عنصر معين من عناصر التقارير الماليه مثال ذلك : حسابات قائمة المركز المالى .

فمثلاً إذا ما تم إفتراض أن المراجع قد قام بعملية فحص كامله لا يوجد فيها أى قيود على نطاق الفحص ، وانه وجد جميع الحسابات مرضيه فيما عدا حسابات المخزون الذى لم يقوم بالإقتناع به بطريقه سليمه ، ونظراً لأهمية المخزون وأثره على القوائم الماليه يضطر المراجع الى إصدار رأى سالب فى القوائم الماليه ، ويقوم المراجع بإصدار رأى مجزأ فى بعض الحسابات مثل النقديه والمدينين والأصول الثابته ذاكراً عدالة تمثيل القوائم الماليه لأرقام تلك الحسابات .

وقد جرى العرف فى الماضى على إتباع ذلك الأسلوب ، إلا ان مثل تلك الأراء المجزأة قد تخفى أثر الإمتناع عن إبداء الرأى السالب لذلك فقد حظر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين إصدار مثل تلك الأراء المجزأة .

١٠/٤/٢ التأكيد السلبى فى تقرير المراجع Negative Assurance Clause

فقد يشتمل تقرير المراجع فى بعض الأحيان على تأكيد سلبى ، ويكون الهدف منه ترضيه العميل عندما لا يستطيع المراجع إصدار تقرير خالى من التحفظات .

وفيما يلى العباره التاليه التى تفيد الضمان والتأكيد السلبى :-

" لم يشتمل الفحص الذى قمنا به على ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون أو المصادقه على حسابات المدينين ، ونتيجه لذلك فنحن لا نبدى رأياً فى عدالة القوائم الماليه المشار إليها باعلاه ، ومع ذلك نود الإشاره الى انه لم يتم الى علمنا أى شئ يجعلنا نشك فى عدالة أرقام المخزون والمدينين الظاهره بالقوائم الماليه " .

والهدف من عبارة التأكيد السلبى فى التقرير هو التخفيف من أثر الإمتناع عن إبداء الرأى ، وإعطاء نوع من الإنطباع بأن المراجع يتنصل بصوره قاطعه من المسئوليه ، ومثل تلك التأكيدات السلبيه من المرجح ان تكون مضلله وقد تشجع القارئ أو المستخدم على الإعتقاد بأن أرقام المخزون والمدينين يمكن الإعتماد عليها .

ولا شك أن ذلك التأكيد يخالف معايير إعداد التقرير الصادره عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى التى تقضى بأنه فى جميع الحالات عندما يرتبط إسم المراجع بقوائم ماليه يجب ان يبين التقرير بطريقه حاسمه نوع الفحص الذى يقوم به المراجع - أن وجد - ودرجة المسئولية التى يتحملها .

١٠/٤/٣ تقرير المراجع المطول Long- Form Audit Report

التقرير المختصر هو التقرير العادى النمطى المتعارف عليه الذى يصدره المراجع لإبداء الرأى عن عدالة عرض القوائم الماليه بعد إتمام عملية المراجعه ، حيث يتكون من ثلاث فقرات أساسيه (فقره تمهيديه - وفقرة النطاق - وفقرة الرأى) ، وهو قد يكون تقرير غير متحفظ - وهو ما يعبر عن النموذج الشائع لتقرير المراجع المرفق بالتقرير

السنوى للشركة الذى يوجه الى لجنة المراجعه أو مساهمى الشركة ، أو قد يكون تقرير متحفظ - وفى تلك الحاله ، تختلف صيغة ذلك التقرير عن التقرير النموذجي المختصر .

وقد يزود المراجع العميل بتقرير يحتوى على - بجانب القوائم الماليه الأساسيه وتقرير المراجعه المختصر - معلومات إضافيه معينه - وهو ما يعرف بتقرير المراجعه المطول .

وتنص نشرة معايير المراجعه التى تخص التقارير التى تتضمن معلومات إضافيه أن نموذج تقرير المراجعه يختص فقط بالقوائم الماليه الأساسيه التى تتضمن ما يلى : -

١- قائمة المركز المالى .

٢- قائمة الدخل .

٣- قائمة الأرباح المحتجزه .

٤- قائمة التغير فى المركز المالى .

٥- القوائم الماليه المعده طبقاً لمبادئ محاسبيه خاصه بخلاف المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها .

٦- الملحوظات المرفقه بالتقرير المالى والتى توضح السياسات المحاسبيه المطبقه فى إعداد القوائم الماليه .

٧- التوضيحات المرفقه بالتقرير والخاصه بعناصر القوائم الماليه .

٨- الجدوال التفصيلية التى تخص بعض بنود القوائم الماليه .

أما بالنسبه للتقرير المطول فهو يتعلق بالمعلومات الإضافيه التى يتم عرضها خارج نطاق القوائم الأساسيه وليس من الضرورى الإلتزام بالمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها، وتتضمن تلك المعلومات الإضافيه ما يلى :-

- حسابات تفصيليه إضافيه (مثل تفاصيل المصروفات الإداريه أو التسويقيه) والتى تخص بعض بنود القوائم الماليه الأساسيه .
- معلومات وجداول مختصره لبعض بنود القوائم الماليه الأساسيه .
- عرض تاريخى موجز لبعض البنود مثل الدخل وربحية السهم العادى المستخرجه من القوائم الماليه الأساسيه .

- بيانات إحصائيه .
- معلومات أخرى مستخرجه من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المحاسبيه .
- عرض لبعض إجراءات المراجعه المتبعه فى فحص عنصر ما من عناصر القوائم الماليه الأساسيه .

١٠/٥ تطوير تقرير المراجعه فى مصر

لم تأخذ المنظمات المهنيه فى مصر أية خطوات ملموسه فى تطوير تقرير المراجع منذ صدور دستور مهنة المحاسبه والمراجعه عن طريق نقابة المحاسبين والمراجعين فى عام ١٩٥٨ (والتى سميت بعد ذلك نقابة التجاريين)

وباستقراء ما ورد بالقوانين المختلفه من متطلبات لإعداد تقرير المراجع يتضح أن القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (الخاص بتنظيم أحكام الشركات المساهمه وشركات التوصيه بالأسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده) بالإضافه الى القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ ، بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات ، يتضح أنهما لم يأتيا بجديد فيما يتعلق بتقرير المراجع وذلك عما هو وارد بالقوانين السابقة فى هذا المجال والتى تم إلغاؤها ، كما أن القانون رقم ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ الخاص بشركات قطاع الأعمال العام، وكذلك القانون ٩٥ لسنه ١٩٩٢ الخاص بسوق الأوراق المالية قد أحالا فى موادهما الى هذين القانونين فيما يختص بمراجعة حسابات الشركات القابضة والتابعة .

ولاشك أنه مع حدوث تطورات سياسية وإجتماعية فى مصر ، والأتجاه نحو توسيع قاعدة الملكية (أو ما يطلق عليه بسياسة الخصخصة) وتشجيع الإستثمار ومحاولة تنشيط سوق الأوراق المالية والأتجاه نحو الإصلاح الإقتصادى ، ومع تطور وتقدم مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة المتغيرات المؤثرة عليها يتعين تطوير تقرير المراجع فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل .

١٠/٥/١ الوضع الحالى لتقرير المراجع فى مصر :

يعتبر التشريع هو المصدر الأساسى لتحديد شكل ومحتوى تقرير المراجع فى مصر ، وتعتبر المصادر الرئيسية لتحديد شكل ومحتوى ومعايير أداء تقرير المراجعة فى مصر فى الأتى :-

- قانون الشركات (١) رقم لسنه ١٩٨١ .
- قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنه ١٩٨٨ .
- دستور مهنه المحاسبة والمراجعة الصادرة فى عام ١٩٥٨ .

يوضح الشكل التالى تحليل مقارن لمضمون تقرير المراجعة فى ظل تلك المصادر الثلاثة ويتم مقارنتة بعد ذلك بما جاء من معايير ونشرات خاصة بها صادرة عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو معايير المراجعه الدوليه .

وتتمثل العناصر الأساسية التى يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة المرتبطة بتلك المصادر الثلاثة السابقة فيما يأتى : -

<u>١- مدى الحصول على الإيضاحات والبيانات التى يرى المراجع ضرورة الحصول عليها :</u>

وقد ورت نصوص ذلك فى كل من المصادر الثلاثة ، حيث نص البند السادس من المادة الرابعة عشر من دستور المهنة على ما يلى : -

" و الحصول على الإيضاحات التى من شأنها أن تمكنهم من إكتشاف أى خطأ أو غش وقع فى الحاسبات " .

كما نصت اللائحة التنفيذية لقانون الشركات على ما يلى : -

" النص على ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات و الأيضاحات التى يرى أنها ضرورية لأداء مأموريتة على وجه مرض .

<u>٢ - مدى ملائمة النظام المحاسبى وسلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر :-</u>

حيث يجب أن يتضمن المراجع تقريره عن مدى ملائمة نظام الوحده المحاسبيه ومدى سلامة التوجيه المحاسبى وفقاً للأصول المرعيه ، ومدى صدق وكفاية الدفاتر الممسوكه ،

---

(١) كذلك فإن القانون رقم ١٤٦ لسنه ١٩٨٨ الخاص بالشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال وإستثمارها قد نص على سريان القانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ على تلك الشركات فيما لم يرد به نص خاص فى هذا القانون .

وفى ذلك ينص البند (هـ) من المادة الثالثة من القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ على ما يلى:-

" التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبى للوحده محل المراجعه والتأكد من توجيه العمليات الحسابيه والقيود بالدفاتر " .

كما تنص اللائحة التنفيذيه من قانون الشركات على ما يلى :-

" النص على ما إذا كان من رأى المراجع أن الشركة تمسك حسابات ثبت له إنتظامها ".

٣- مدى تضمين حسابات الوحده لكل ما تنص عليه القوانين والنظمه :

حيث تنص الاده السادسه من دستور مهنة المحاسبه والمراجعه على ما يلى :-

" على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمه " .

كما تنص الماده (٢) من القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ على ما يلى : -

" بيان ما إذا كانت حسابات الوحده محل المراجعه تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمه من وجوب إثباته فيها " .

كما تنص اللائحة التنفيذيه لقانون الشركات على مايلى :-

" ما إذا كان من رأى المراجع فى ضوء المعلومات والإيضاحات التى قدمت إليه ، أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها " .

٤- مدى تعبير الحسابات الختاميه للوحده وميزانيتها بوضوح للمركز المالى :-

حيث تنص الماده (١٦) من دستور المهنة على ما يلى :-

" من حق مراقب الحسابات أن يصف الميزانيه بانها تعطى صوره صادقه وواضحه عن حالة أعمال الشركة فى تاريخ معين وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر على وجه صادق عن ارباح الشركة أو خسائرها عن مده ماليه معينه " .

كما تنص الماده الثانيه - من البند (أ) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على ما يلى :-

" . . . . . وما إذا كانت الميزانيه تعبر بوضوح عن المركز المالى فى ختام المده الماليه محل الفحص وما إذا كانت حسابات العمليات الجاريه أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات تعبر على الوجه الصحيح عن تلك الأعمال والأرباح والخسائر أو الإيرادات والمصروفات عن تلك المده " .

٥- أن الجرد والتقويم قد تم وفقاً للأصول المرعيه والإشاره لكل تغيير فى الأسس :-

حيث نصت الماده الثانيه ، والثانيه عشر من دستور مهنة المحاسبه والمراجعه على ما يلى :-

" تنحصر مهمة المراقب فى إجراء بعض الإختبارات للدرجه التى تطمئنه الى صحة الجرد والتقويم " .

" يوضح أيضاً التغيرات التى حدثت كإختلاف طرق التقويم فى العام موضع الفحص عنها فى اعوام سابقه " .

" كمانصت الماده الثانيه - فقره (ب) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على ما يلى : -

" التأكد من أن الجرد والتقويم قد تما وفقاً لهذه الإجراءات والأصول المرعيه ويتعين الإشاره الى كل تغيير يطرأ على اسس وطرق التقويم والجرد " .

كذلك فقد قضت اللائحة التنفيذيه لقانون الشركات المصرى بالنص على ما إذا كان الجرد قد اجرى وفقاً للأصول المرعيه مع بيان ما جد من تعديلات فى طريقة الجرد التى أتبعت فى السنة السابقه إن كان هناك تعديل .

٦- مدى كفاية المخصصات مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطات لم تظهر بالميزانيه :

حيث وردت فى الماده الثانيه الفقره (و) من قانون الجهاز ما يلى :-

" إبداء الرأى فيما إذا كانت المخصصات التى كونتها الوحده كافيه لتغطية جميع الإلتزامات والمسئوليات والخسائر المحتمله مع بيان ما إذا كانت هناك إحتياطات لم تظهر فى الميزانيه " .

٧ - إيضاح ما وقع أثناء السنه من مخالفات لأحكام القوانين والنظم :

وقد إهتم قانون الجهاز بإدراج هذا العنصر ضمن تقرير المراجعه ، حيث قضت المادة الثانيه فقره (د) على ما يلى :-

" إيضاح ما يكون قد وقع أثناء السنه الماليه من مخالفات لأحكام القوانين والنظم على وجة يؤثر على نشاط الوحده محل المراجعه ، أو على مركزها المالى أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد اتخذ فى شأن ذلك ، وما إذا كانت المخالفات لا تزال قائمة عند إعداد الميزانيه " .

٨- مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابه الداخليه :

حيث اشار قانون الجهاز فى الماده الثانيه الى ما يلى : -

التحقق من . . . . . . .وانظمه الضبط والرقابه للوحده محل المراجعه .

٩- مدى سلامة التصرفات وإتباع النظم والقواعد العامه المقرره :

حيث يتم الإشاره فى الماده الثانيه - البند (هـ) من قانون الجهاز على ما يلى : - بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ، ومن إتباع النظم والقواعد العامه المقرره .

١٠- مدى وجود الأصول ومن حقيقه قيمتها :

بغرض توفير صوره صادقه للميزانيه ، أشارت المادة الثانيه فى البند (هـ) من قانون الجهاز على التثبت من وجود الأصول الظاهره بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وانها سجلت أصلاً بعد التكلفه وانه يجرى إهلاكها بالقدر المناسب .

١١- مدى كفاية التكاليف :

حيث أشارت المادة الثانيه عشر دستور مهنة المحاسبه والمراجعه الى ما يلى :-

تمسك الشركة حسابات تكاليف ، وانها تمكن من إعداد تكلفة إجماليه للمنتجات وعلى ضوئها يتم تقييم بضاعة أخر المده وانها تفى بالغرض ، فإذا لم تفى بالغرض تحفظ المراجع في تقريره .

كما نص قانون الشركات على إنه بالنسبه للشركات الصناعيه إذا ما كانت الشركة تمسك حسابات ثبت له إنتظامها .

١٢- حدود المراجعه التى قام بها :

حيث وردت بالماده الثانيه عشرة البند (أ) ما يلى :-

" يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، وانه لم يقم بمراجعة تفصيليه كامله لكافة القيود والعمليات وان مراجعتة قد تمت بطريقة الإختبارات " .

كما وردت بالماده التاسعه من قانون الجهاز ما يلى :-

" يباشر الجهاز إختصاصاته المبينه في هذا القانون بطريقه العينه " .

كما نص الملحق رقم (٣) باللائحة التنفيذيه لقانون الشركة على إستخدامه الإختبارات بطريقه غير مباشره بعد دراسة وتقييم نظام الرقابه الداخليه .

١٣- تحفظه على مراجعة الفروع :

أشارت الماده (١٢) من دستور المهنة على ما يلى :-

" على المراقب أن يتحفظ في تقريره إذا كان للمنشأه فروع لم يتمكن من زيارتها ، وأن يوضح ما إذا كان قد أطلع على ملخصات وافيه على نشاط هذه الفروع " .

٢/٥/١٠ تطوير تقرير المراجعه في مصر :

في ضوء الوضع الراهن لتقرير المراجعه في مصر ، يتضح مدى تأثر محتوى التقرير بالتشريع ، ومما لا شك فيه يتعين تطوير تقرير المراقب بشكل مستمر في ضوء التطورات السياسيه والإقتصاديه والإجتماعيه المحليه ، بالإضافه الى المتغيرات الدوليه ، وفى ضوء دراسة معايير المراجعه الدوليه والنشرات الصادره عنها يمكن تحديد أبرز مظاهر التطوير فيما يلى :-

١- تحديد نوع الخدمه المؤداه والتوسع فى تحديد القوائم الماليه محل المراجعه :-

حيث يتعين إستخدام تعبير قمنا بمراجعة ، وهذا التعبير أفضل من قمنا بالفحص ، ذلك لشمول الإصطلاح الأول ، كما ينبغى التوسع فى تحديد القوائم الماليه محل المراجعه بحيث تتضمن قائمة الميزانيه العموميه ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقديه .

٢- تحديد مسئولية الإداره والمراجع فى تقرير المراجع :-

حيث يجب الإعتراف صراحة فى التقرير بأن مسئولية القوائم الماليه تقع على الإداره وان مسئولية المراجع تكمن فى إبداء الرأى عن عدالة عرض القوائم الماليه تأسيساً على عملية المراجعه التى قام بها .

٣- أهمية التعبير عن عدالة عرض القوائم الماليه للمركز المالى ونتيجة الأعمال والتدفقات النقديه :

ما زال كل من القانونين ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ١٤٤ لسنة ١٩٥٨ يستخدمان لفظى حقيقى وصحيح للدلاله على مدى تعبير القوائم الماليه عن المركز المالى ونتيجة أعمال الشركة ، ويتعين إستبدال عباره صحيح وحقيقى True and Correct بعباره عرضت بشكل عادل Fairly Presented حيث أدركت المهنة عدم وجود قوائم ماليه صحيحه تماماً وبشكل مطلق ، حيث توجد عديد من التقديرات والقوائم الماليه .

٤- يجب أن يحدد تقرير المراجعه القيود المرتبطه بعملية المراجعه وطبيعتها :-

حيث ان المراجع يسعى الى الحصول على ضمان معقول وليس مطلق بان القوائم الماليه تخلو من التحريفات الماديه الجوهريه ، كذلك يتعين إدخال مفهوم الأهميه النسبيه حيث أن عملية المراجعه يتم إجرائها لإكتشاف التحريفات الجوهريه فى القوائم الماليه ، كما يتعين أيضاً الإشاره الى تقييم المبادئ المحاسبيه المستخدمه والتقديرات الهامه التى قامت الإداره بإجرائها فضلاً عن تقييم العرض الشامل للقوائم الماليه .

٥- يجب إستيفاء التقرير لمعايير إعداد التقارير الأربعه المتعارف عليها بوجة عام :-

حيث يجب إستيفاء المعيار الأول بالإشاره الى أهمية النص فى التقرير على ما إذا كانت القوائم الماليه قد تم إعدادها طبقاً لمبادئ المحاسبه المتعارف عليها ، كذلك يتطلب التعليق في التقرير عندما لا يوجد إتساق مع تلك المبادئ أو عندما تفشل الإداره فى القيام بكافة الإفصاحات المطلوبه وذلك لأغراض إستيفاء المعيار الثانى والثالث إعداد التقرير ، كذلك يجب أن يتم التعبير عن إبداء الرأى وليس الشهاده أو إعطاء ضمان وذلك لأغراض إستيفاء المعيار الرابع من معايير إعداد تقرير المراجعه .

٦- عند وجود شك جوهرى يجب إضافة فقره إيضاحيه عن مدى إستمراريه الشركة فى مزاولة اعمالها :

لابد من تعديل تقرير المراجع إذا ما كان هناك شك جوهرى فى مقدرة الشركة على الإستمرار فى نشاطها لفتره زمنيه معقوله عن طريق إضافة فقره إيضاحيه الى تقريره تفصح عن الحوال والأحداث التى أثارت شكة .

كما ان على المراجع أيضاً أن يتحفظ فى رأيه أو يعبر عن رأى عكسى فى حالة عدم إستجابة الإداره لما يراه المراجع بخصوص الإفصاح الكاف فى القوائم الماليه عن الأحداث التى أثارت شكة الجوهرى فى مقدرتها على الإستمرار .

فهرست الكتاب